

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Estudios Sociales y Globales

Maestría en Relaciones Internacionales

Mención en Negociaciones Internacionales y Manejo de Conflictos

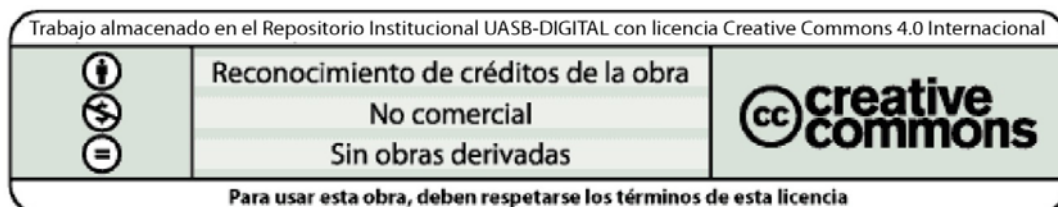
**Ecuador frente a las tendencias mundiales de la fiscalidad
internacional**

Acción 13 del Plan BEPS (Base Erosion Profit Shifting)

Alex Espinosa Moya

Tutor: César Montaña Galarza

Quito, 2018



Cláusula de cesión de derecho de publicación de tesis

Yo, Alex Espinosa Moya, autor de la tesis intitulada “Ecuador frente a las tendencias mundiales de fiscalidad internacional: Acción 13 de BEPS (Base Erosion Profit Shifting)”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: Junio de 2018

Firma:

Resumen

La tesis “Ecuador frente a las tendencias mundiales de la fiscalidad internacional: Acción 13 del Plan BEPS (Base Erosion Profit Shifting)” procura responder cuáles serían los principales posibles efectos y desafíos derivados de una potencial implementación de la Acción 13 del Plan BEPS en el régimen jurídico ecuatoriano.

Los objetivos de la investigación se enfocaron en realizar un estudio explicativo, analítico y crítico sobre las problemáticas de la fiscalidad internacional en la economía actual, y su consecuente relación con el Plan BEPS como tendencia fiscal internacional. Otro de los objetivos fue explicar y realizar un análisis crítico, por un lado, de la documentación de precios de transferencia recomendada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) a través de la Acción 13 del Plan BEPS, y por otro la documentación de precios de transferencia requerida en la actualidad en el Ecuador.

Cabe mencionar que existieron limitaciones de datos empíricos más precisos, ya que a la fecha en Ecuador no existe un proceso formal de implementación de la Acción 13, y en América Latina, aunque varios países se encuentran en procesos avanzados de implementación de dicha Acción, no se pudieron encontrar a la fecha de esta investigación resultados de su aplicación o bibliografía al respecto, justamente por encontrarse en dicho proceso.

Sin embargo, la información recabada y analizada a lo largo de la investigación nos permitió establecer algunos de los principales posibles efectos y desafíos de una potencial implementación de la Acción 13 del Plan BEPS en el régimen jurídico ecuatoriano.

Para el desarrollo del presente trabajo se utilizó el método analítico sintético, y se descartó el método cuantitativo ante la falta de información mínima requerida para su aplicación.

Como resultado del estudio se han expuesto las conclusiones y recomendaciones que sintetizan el trabajo de investigación. Este documento constituye un único, innovador y significativo aporte al tema de la potencial implementación de la Acción 13 en el Ecuador.

Palabras clave: BEPS, Acción 13, documentación, precios de transferencia

Dedicatoria

Dedico este trabajo a mis padres, por los valores morales y éticos impartidos, a mi hermana por su constante apoyo, así como a mis colegas y amigos en los ámbitos académico y profesional.

Agradecimientos

Agradezco a Dios por permitirme finalizar este objetivo en mi vida, a mis profesores de este posgrado, especialmente al Doctor Marco Romero Cevallos y al Doctor César Montaña Galarza por su apertura, directrices y opiniones. Finalmente agradezco a mis colegas y amigos, que nos desenvolvemos en el ámbito de la fiscalidad internacional, por sus criterios y soporte.

Tabla de contenido

Introducción	10
Capítulo primero: Tendencias mundiales de la fiscalidad internacional	12
1.1 Visión global de la fiscalidad internacional y su relación con el Plan BEPS	12
1.1.2 La globalización de la economía.....	12
1.1.3 Las cadenas globales de valor y las inversiones internacionales	14
1.1.4 Origen de la fiscalidad internacional	15
1.1.5 Efectos de la globalización en la fiscalidad internacional	17
1.1.6 La competencia fiscal internacional como el origen de las principales problemáticas de la fiscalidad internacional	18
1.1.7 La doble imposición internacional como otra de las principales problemáticas de la fiscalidad internacional	22
a. Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional	24
b. Medidas bilaterales y multilaterales para evitar la doble imposición internacional.....	25
1.1.8 Los precios de transferencia y sus efectos en la planificación fiscal internacional.....	26
1.2 El Plan BEPS	30
1.2.1 El Plan BEPS como tendencia de la fiscalidad internacional	30
1.2.2 Síntesis del Plan BEPS.....	34
a. Coherencia del impuesto a la renta empresarial a nivel internacional	34
b. Realineación entre la imposición y la sustancia económica	34
c. Transparencia fiscal	35
Capítulo segundo: La Acción 13 del Plan BEPS y sus principales potenciales efectos y desafíos ante su posible implementación en el Ecuador	37
2.1 Acción 13 del Plan BEPS	37

2.1.1	Objetivos de la Acción 13	37
a.	Autoevaluación por el contribuyente del cumplimiento del principio de plena competencia	37
b.	Evaluación del riesgo de precios de transferencia	38
c.	Inspección de precios de transferencia	38
2.1.2	Niveles de documentación de la Acción 13	40
a.	Archivo Maestro	40
b.	Archivo Local	41
c.	Informe País por País	42
2.1.3	Factores a considerar en la documentación propuesta por la Acción 13	43
a.	Documentación simultánea	43
b.	Marco temporal	43
c.	Relevancia	44
d.	Conservación de documentos	44
e.	Frecuencia de la actualización de la documentación	45
f.	Lengua	45
g.	Sanciones	45
h.	Confidencialidad	46
i.	Otras cuestiones	46
2.1.4	Aplicación de la Acción 13	47
2.2	Documentación de precios de transferencia en el Ecuador	48
2.2.1	Principales elementos de la normativa de precios de transferencia en el Ecuador	48
2.2.2	Documentación de precios de transferencia a desarrollar en Ecuador	51
a.	Información a consignar en la declaración del impuesto a la renta	52
b.	Anexo de operaciones con partes relacionadas	52

c.	Informe de precios de transferencia	53
2.2.3	Implementación de la Acción 13 a nivel regional y mundial.....	55
2.2.4	Posibles efectos y desafíos de una potencial implementación de la Acción 13 del Plan BEPS en el régimen jurídico ecuatoriano	59
a.	Posibles efectos de una potencial implementación de la Acción 13 del Plan BEPS en el régimen jurídico ecuatoriano	59
	Recaudación tributaria	59
	Disponibilidad de información para la Administración Tributaria.....	60
	Documentación de precios de transferencia	61
	Brindar mayor seguridad jurídica	61
	Desarrollo de políticas de precios de transferencia	61
b.	Posibles desafíos de una potencial implementación de la Acción 13 del Plan BEPS en el régimen jurídico ecuatoriano	62
	Interés por parte del estado	62
	Control tributario especializado.....	63
	Confidencialidad de la información.....	63
	Diferencias en variables de análisis	64
	Implementar las políticas de precios de transferencia	64
	Capítulo tercero: Conclusiones y recomendaciones	65
3.1	Conclusiones	65
3.2	Recomendaciones	72
	Bibliografía	74
	Anexos	77
	Anexo I: Resumen de las acciones del Plan BEPS	77
	Anexo II: Documentación de precios de transferencia – Archivo maestro	84
	Anexo III: Documentación de precios de transferencia – Archivo local.....	87
	Anexo IV: Documentación de precios de transferencia – Informe País por País.....	90

Anexo V: Resumen de la principal normativa de precios de transferencia vigente en el Ecuador	91
Anexo VI: Reporte de seguimiento de la implementación por país del Informe País por País	125

Introducción

La presente investigación procura responder cuáles serían los principales posibles efectos y desafíos derivados de una potencial implementación de la Acción 13 del Plan BEPS en el régimen jurídico ecuatoriano.

Para ello, en el primer capítulo se describen y analizan los principales elementos de la fiscalidad internacional y su relación con el Plan BEPS, iniciando con la globalización de la economía y el incremento notable en el intercambio de flujos de capital y movilidad de personas entre estados, las cadenas globales de valor y las inversiones internacionales; el origen de la fiscalidad internacional y los efectos en ella de la globalización, partiendo de la aplicación de la soberanía fiscal y el poder tributario de los estados. También se analiza la fragmentación geográfica de los procesos productivos y la posibilidad de que las empresas multinacionales puedan localizar ciertas actividades a través de mecanismos como la inversión extranjera, y el hecho de que los estados, para atraer dichas inversiones, han ofrecido ventajas fiscales originando una competencia fiscal internacional, hasta llegar a ciertos casos donde dichas ventajas son considerables, generando una competencia fiscal perjudicial, considerada como la principal problemática de la fiscalidad internacional. Se mencionan también otras problemáticas como la doble imposición internacional y las medidas para evitarla, los precios de transferencia, la planificación fiscal internacional y sus diferencias con conceptos de evasión y elusión, la planificación fiscal agresiva y finalmente el origen y una síntesis del Plan BEPS.

El segundo capítulo aborda de manera más detallada la Acción 13 del plan BEPS, sobre la propuesta de la OCDE respecto a la documentación de precios de transferencia a ser presentada a las administraciones tributarias, se describen el Archivo Maestro, Archivo Local y el Informe País por País. Por otra parte, se analiza la documentación requerida en esta temática por la normativa tributaria aplicable en Ecuador. Luego se analizan las actuaciones de Ecuador en temas relacionados, como el intercambio de información, así como de los países en los que se encuentra en proceso su implementación. Posteriormente se analizan los principales posibles efectos y desafíos derivados de una potencial implementación de la Acción 13 en el régimen jurídico

ecuatoriano. Finalmente, en el capítulo 3 se exponen las conclusiones y recomendaciones de la investigación; y posteriormente se adjuntan los anexos correspondientes.

Capítulo primero:

Tendencias mundiales de la fiscalidad internacional

1.1 Visión global de la fiscalidad internacional y su relación con el Plan BEPS

1.1.2 La globalización de la economía

Durante las últimas décadas el mundo ha experimentado cambios sustanciales en el desarrollo del comercio internacional relacionados con el notable incremento en el intercambio de flujos de capital y movilidad de personas entre estados, y los beneficios económicos y sociales que ello ha traído. Este fenómeno, consecuencia principalmente de la evolución de la tecnología y los sistemas de comunicación, ha sido denominado globalización económica.

Ante ello, no sólo los países desarrollados se han visto afectados, sino también los países en vías de desarrollo, y debido a su intensidad, este proceso de globalización no sólo ha afectado el ámbito económico, sino también las estructuras políticas y sociales a nivel mundial¹.

Este fenómeno ha llevado a las compañías, en general, a incursionar en la operación de sus negocios a nivel internacional en diversos países, además de mantener sus operaciones a nivel local, pasando a denominarse compañías transnacionales o multinacionales, y teniendo como uno de sus principales fines el aumento de sus beneficios. Este aumento medido a través de la rentabilidad de sus negocios, por un lado, considera el aumento del volumen de las ventas por el acceso a los mercados en el exterior, y por otro, la reducción de la estructura de costos y gastos, teniendo en cuenta los costos de producción en materia laboral, materias primas, energía, entre otros, y por supuesto considerando el pago de los impuestos.

Como referencia, algunas cifras de este fenómeno, según la OCDE, son que mientras la producción mundial ha aumentado en los últimos 30 años un 300%, el comercio de bienes y servicios lo ha hecho en un 600%, y respecto a los flujos financieros

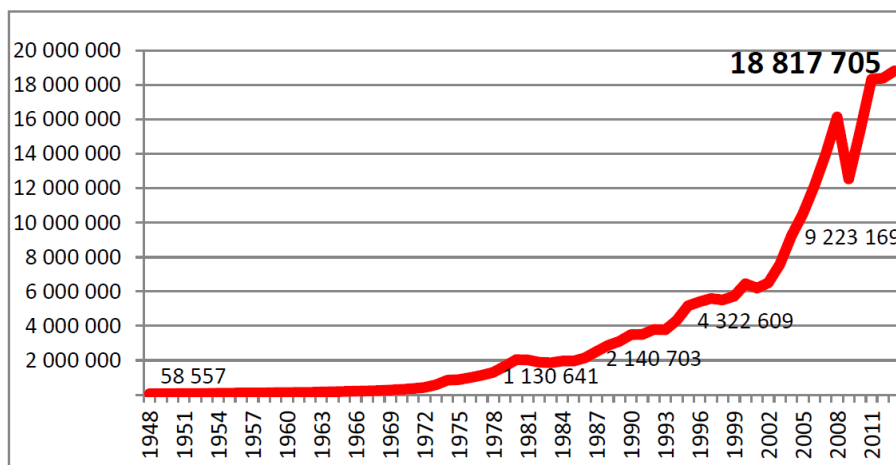
¹ José María Vallejo Chamorro, Manuel Gutiérrez Lousa, *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes, Documentos, DOC No.6/02* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001), 5.

han pasado de representar el 10% del PIB de los países más desarrollados en 1980, a exceder el 100% de ese PIB a finales de los 90.² Por ello que en la actualidad se puede considerar que gran parte de las operaciones de las corporaciones multinacionales se llevan a cabo a nivel internacional.

Por su parte la Conferencia de las Naciones Unidas para el Desarrollo (en adelante UNCTAD³ por sus siglas en inglés) en relación con la integración comercial, indica que se ha producido “un aumento espectacular del comercio internacional de bienes y servicios, cuyo valor ha pasado de unos 5 billones de dólares de los Estados Unidos en 1994 a cerca de 24 billones de dólares en 2014, pese al hundimiento registrado en los años de la gran recesión”⁴. Por ejemplo, respecto a las exportaciones de mercancías, en el siguiente gráfico se puede observar su crecimiento sustancial desde 1984 a 2011.

Exportaciones mundiales de mercancías

(En millones de dólares corrientes)



Elaboración y fuente: UNCTAD

Es así que la globalización de la economía cambió el escenario en el que nos desenvolvemos, convirtiéndose en una tendencia irreversible.

² Ibíd.

³ United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD

⁴ Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), *Evolución del sistema internacional de comercio y sus tendencias desde una perspectiva de desarrollo* (Ginebra: UNCTAD, 2105), 2.

1.1.3 Las cadenas globales de valor y las inversiones internacionales

De acuerdo con lo indicado en la publicación de la UNCTAD “*Evolución del sistema internacional de comercio y sus tendencias desde una perspectiva de desarrollo*”, la estructura del comercio internacional ha cambiado drásticamente en los dos últimos decenios, ya que antes el comercio consistía principalmente en el intercambio de bienes producidos a nivel nacional entre varios países, mientras que actualmente gira cada vez más en torno a la fragmentación geográfica de los procesos de producción mediante cadenas de valor y redes de producción.⁵

Por su parte la CEPAL, también hace referencia a esta fragmentación geográfica, y menciona que esta fragmentación de los procesos productivos determina la existencia de una división internacional de actividades entre los países desarrollados y aquellos en desarrollo, que refleja la asimetría tecnológica existente entre ellos. Así, las actividades con mayor valor agregado relativo como concepción, diseño, investigación y desarrollo, marketing y servicio postventa las realizan las economías avanzadas, mientras que los procesos manufactureros o la distribución con riesgos limitados se externalizan en países en desarrollo con bajo valor agregado relativo.⁶

En este contexto, las empresas multinacionales tienen la posibilidad de localizar ciertas actividades, inmersas en la cadena global de valor de sus negocios, en diferentes países, a través de mecanismos como la Inversión Extranjera Directa (en adelante IED), y en función de las variables más favorables que los estados ofrezcan.

La experiencia considera que la Inversión Extranjera Directa constituye un instrumento de política económica y de mejora de competitividad empresarial, tanto para países desarrollados como en vías de desarrollo, por lo que la IED constituye un instrumento estratégico en dos direcciones: se reciben inversiones extranjeras y se invierte en el exterior, dentro de lo cual el balance es positivo tanto para los países receptores de la inversión como para las economías origen de las mismas.

⁵ UNCTAD, “*Evolución del sistema internacional de comercio y sus tendencias desde una perspectiva de desarrollo*”, 5.

⁶ José Durán Lima, Dayna Zaclicever, *América Latina y el Caribe en las cadenas internacionales de valor* (Santiago de Chile: Naciones Unidas/CEPAL, 2013), 9.

Según la CEPAL, se han identificado las siguientes variables independientes como factores determinantes de la Inversión Extranjera Directa:⁷

- Tamaño de mercado: Economías de escala, PIB, población.
- Riesgo: Riesgo político, solvencia económica del país receptor.
- Apertura comercial: Exportaciones, importaciones, grado de apertura comercial.
- Costes laborales: Coste promedio de los trabajadores, proporción del trabajo calificado sobre el total.
- Estabilidad económica: Crecimiento del producto interno bruto, volatilidad del tipo de cambio, inflación, grado de ahorro interno.
- Políticas comerciales: Nivel de protección arancelaria, tasa de los impuestos corporativos.
- Intensidad y disponibilidad de factores productivos: Intensidad de investigación y desarrollo, intensidad de gastos de publicidad, disponibilidad de recursos naturales, presencia de mano de obra calificada.
- Otras ventajas comparativas: Proximidad con los países de origen de la inversión, costos de transporte, grado de concentración industrial, existencia de costos sumergidos.

Como se observa el tema impositivo, según la CEPAL, es una de las múltiples variables analizadas previo a una inversión en el exterior, sin embargo, es un hecho que los estados, con el objeto de crear un ambiente favorable para atraer la IED, en las últimas décadas han ofrecido ventajas fiscales originando una competencia fiscal internacional, problemática a la cual nos referimos más adelante.

1.1.4 Origen de la fiscalidad internacional

Como se ha manifestado, la economía mundial ha experimentado un aumento espectacular del comercio internacional de bienes y servicios, sin embargo, los estados tienen diferentes modelos económicos, y consecuentemente diferentes tipos de tratamiento de las inversiones internacionales. Pese a ello, como indica Collantes

⁷ CEPAL, Informe, La inversión en América Latina y el Caribe (1997), en Jesús A. Mogrovejo, *Factores determinantes de la inversión extranjera directa en algunos países de Latinoamérica*, Vol. 5-2 (Estudios Económicos de Desarrollo Internacional, 2005), 89-90.

González, es innegable que desde la Segunda Guerra Mundial los esfuerzos de los países para poner sobre la agenda internacional el tema económico no han sido pocos, de los que cabe destacar el artículo 1.3 de la Carta de Naciones Unidas de 1945, en el que uno de los fines de esta organización es realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico⁸.

En este sentido, tras la Segunda Guerra Mundial surgieron algunas organizaciones internacionales como la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), que posteriormente dio lugar a la OCDE. Asimismo, se originaron bloques de integración regional como las Comunidades Europeas, hoy la Unión Europea, el NAFTA⁹, MERCOSUR¹⁰ y la Comunidad Andina¹¹, por mencionar algunos.

Así también, a partir de la cooperación económica y financiera, el multilateralismo ha avanzado, fruto de lo cual han nacido organismos internacionales como la Organización Mundial de Comercio, el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial; así como otras entidades como el Club de París, el G-8, el G-20, el Foro de Cooperación Asia- Pacífico (APEC), entre otros.

En este contexto, los organismos y entidades internacionales, los tratados bilaterales de inversiones, los acuerdos entre estados y particulares, entre otros, han originado un sistema de normativas y fuentes del Derecho Internacional, y que según los preceptos del artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, se consideran fuentes del Derecho Internacional las siguientes¹²:

- Las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;
- La costumbre internacional, como prueba de una práctica generalmente aceptada como Derecho;
- Los principios generales de Derecho reconocidos por las naciones civilizadas;

⁸ Jorge Luis Collantes, dir., Bárbara de la Vega Justribó, coord., *Derecho Internacional económico y de las inversiones internacionales*, primera ed. (Lima: Palestra Editores, 2009), 40.

⁹ North American Free Trade Agreement - NAFTA por sus siglas en inglés, corresponde al tratado de libre comercio conformado por Canadá, Estados Unidos y México.

¹⁰ Mercado Común del Sur, que se refiere a un proceso de integración regional conformado por Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay, Venezuela y Bolivia; con países asociados como Chile, Colombia, Ecuador, Perú, Guyana y Surinam; así como con países observadores como México y Nueva Zelanda.

¹¹ Organismo regional conformado por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

¹² Jorge Luis Collantes, dir., Bárbara de la Vega Justribó, coord., *“Derecho Internacional económico y de las inversiones internacionales”*, 40.

- Las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distinguidas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de Derecho.

Como parte del derecho internacional tributario o fiscalidad internacional, regido por estos preceptos, cabe mencionar a los convenios para evitar la doble imposición, tanto bilaterales como multilaterales, las disposiciones de naturaleza fiscal puntuales en otro tipo de convenios, y los modelos y recomendaciones que aportan los organismos internacionales como la OCDE y las Naciones Unidas, siendo estos últimos considerados como “Soft law”, ya que influyen y son adoptados, incluso de forma expresa, en los ordenamientos jurídicos internos de ciertos estados. Esto nos da una visión del ordenamiento de la fiscalidad internacional, con el objeto de entender mejor las problemáticas que se originan en esta temática y que tratamos más adelante.

1.1.5 Efectos de la globalización en la fiscalidad internacional

Mientras en las últimas décadas la globalización económica llegaba para quedarse, los estados han seguido desenvolviéndose en sus sistemas tributarios creados antes del proceso de globalización, es decir, en otro escenario económico.

Como mencionan los autores del libro “El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales”, las empresas y los individuos obtenían sus rentas de la realización de actividades dentro de las fronteras de sus países de residencia, por lo que las administraciones tributarias no tenían mayores problemas al gravar los beneficios obtenidos, y el criterio de la fuente¹³ no ocasionaba conflictos con otros países, ni afectaba sus intereses.¹⁴

Sin embargo, este escenario ha cambiado también desde la perspectiva de las administraciones tributarias, originando que las acciones de un estado se vean limitadas o distorsionadas por las políticas adoptadas por otros estados, ocasionado un impacto en los impuestos sobre las ventas, los impuestos a la renta de las personas físicas y, sobre todo, en los impuestos a la renta de las sociedades, acciones que son ejecutadas a través de la soberanía fiscal y el poder tributario de cada estado.

¹³ El criterio de la fuente se refiere a gravar el impuesto a las ganancias en el estado en que se obtuvieron.

¹⁴ Norberto Pablo Campagnale, Silvia Guadalupe Catinot, Alfredo Javier Parrondo, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales* (Buenos Aires: Ed. La Ley S.A., 2000), 2-3.

El poder de un Estado para establecer impuestos es una consecuencia de su soberanía, y desde el punto de vista del Derecho Internacional, el poder jurisdiccional es definido habitualmente como la capacidad de un Estado para crear y aplicar normas legales¹⁵.

Citando a Montaña Galarza, como atributos más relevantes del poder tributario podemos mencionar que: 1) es permanente, ya que constituye la esencia misma de una organización estatal, además de una derivación de la soberanía, por lo que solo podrá extinguirse vía destrucción del estado; 2) es irrenunciable, por ser esencial del estado; y 3) es indelegable, entendido como la imposibilidad de confiar a otro estado su poder tributario, y si lo hiciere dejaría de ser un estado soberano¹⁶.

Por ello que el poder tributario y la soberanía fiscal son la base fundamental de un estado, no obstante, dicho ejercicio de la soberanía fiscal y el poder tributario, desde una perspectiva individualista no armonizada, es el elemento esencial que ha dado paso a las principales problemáticas de la fiscalidad internacional, a las cuales nos referimos más adelante.

1.1.6 La competencia fiscal internacional como el origen de las principales problemáticas de la fiscalidad internacional

La fragmentación geográfica de los procesos productivos derivada de la globalización de la economía, ha tenido como efecto que las compañías multinacionales puedan localizar en distintos países, a través de la Inversión Extranjera Directa, actividades del proceso productivo, y en consecuencia localizar los beneficios derivados de dichas actividades. Por ello que surge la posibilidad de orientar y localizar las bases imponibles¹⁷ del impuesto a la renta en un estado u otro.

Adicionalmente, estas empresas multinacionales tienen la posibilidad de realizar operaciones comerciales y financieras con sus empresas relacionadas del mismo grupo económico ubicadas en diferentes países, operaciones que tienen efectos en las bases

¹⁵ Fernando Serrano Antón, dir., *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001), 87.

¹⁶ César Montaña Galarza, *Manual de derecho tributario internacional* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2006) 77.

¹⁷ Entendiendo como base imponible de impuesto a la renta como el resultado de los ingresos menos los gastos de una compañía en un período fiscal, valor sobre el cual se realiza el cálculo del impuesto a la renta o ganancias.

imponibles del impuesto a la renta, originando así la posibilidad de trasladar parte de estas bases imponibles de una jurisdicción a otra, temática que ha sido denominada “precios de transferencia”, misma que es parte fundamental de este estudio y que analizaremos más adelante. Así, además de poder orientar las bases imponibles, pueden desviarlas de un estado a otro.

Por su parte, los estados, considerando el escenario de globalización económica en el que se desenvuelven las compañías multinacionales, se han esforzado en crear ambientes propicios que permitan atraer la Inversión Extranjera Directa, ofreciendo, entre otros, ventajas tributarias que al final han originado una competencia fiscal a nivel internacional. Citando a Vallejo Chamorro¹⁸, la influencia recíproca de unos sistemas fiscales en otros ha provocado que las medidas fiscales adoptadas en cada uno de ellos se vean condicionadas en el resto de los países, generándose una competencia internacional en el ámbito de la política fiscal.

La competencia fiscal, como resultado del ejercicio de la soberanía fiscal y el poder tributario de cada estado, presenta las dos caras de la moneda, una positiva relacionada con la eliminación de ineficiencias y aumento de la neutralidad en los sistemas fiscales¹⁹, que tiene como objeto evitar que los temas tributarios sean un obstáculo en el desarrollo de las actividades económicas, así como busca el fomento al crecimiento económico, que debería resultar en beneficios, tanto para las compañías como para los países, en su conjunto.

Sin embargo, la competencia fiscal ha resultado también en la otra cara de la moneda considerada negativa, que se refiere a la denominada competencia fiscal perjudicial o perniciosa, la cual se origina cuando “con el fin de atraer capitales o bases imponibles, se utiliza el elemento fiscal como ventaja comparativa, ofreciendo tasas de gravamen reducidas y opacidad informativa.”²⁰ De esta manera los estados, a fin de fomentar el crecimiento económico dentro de sus países, a través de la inversión extranjera directa, intentan atraerla con preferencias tributarias ostensiblemente

¹⁸ José María Vallejo Chamorro, *La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea*, ICE No.825 (septiembre-octubre 2005), 148.

¹⁹ La neutralidad fiscal se refiere a que los impuestos no deben alterar el comportamiento de los agentes económicos.

²⁰ José María Vallejo Chamorro, “*La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea*”, 148.

ventajosas y diferentes a las aplicadas por otros países que compiten también en la atracción de dichas inversiones.

No obstante, cabe precisar que las diferencias entre los sistemas fiscales no son consideradas por si solas competencia fiscal perjudicial, sino que ésta se origina cuando las diferencias en dichas ventajas fiscales son evidentes y considerables.

Este tipo de diferencias dieron origen al concepto denominado “race to the bottom”, traducido al español como “caída hacia el abismo”, concepto que se explica en base al dilema del prisionero²¹, en el que, para este caso, dos estados no cooperan incluso si ello va en contra del interés de ambas naciones. Como indica Baistrocchi, la consecuencia del dilema del prisionero es que el resultado colectivo de no cooperación recíproca, que es la opción racional para cada persona individualmente, es menos eficiente para ambos jugadores que aquel escenario en el que ambos cooperaran. Esto a raíz de que cooperar expone al riesgo de ser explotado por el otro jugador, por lo que la estrategia dominante es no cooperar mediante la incriminación del otro jugador²².

Y aunque, como se observó anteriormente según la publicación de la CEPAL, el tema fiscal es uno de los múltiples factores a considerar previo a realizar o no una inversión en el exterior, y en términos generales, no representaría el factor principal, sin embargo, es un hecho que varios países a nivel mundial han incurrido en prácticas relacionadas con el otorgamiento de ventajas fiscales que han originado una competencia fiscal perjudicial.

Esta competencia fiscal perjudicial o perniciosa, considerada una de las principales problemáticas en la fiscalidad internacional, ha originado en las últimas décadas otra problemática, los denominados paraísos fiscales. Este tema ha generado preocupación en la comunidad internacional, por lo que la OCDE analizó y estudió el tema, emitiendo su primer informe al respecto en 1998 con el título “*Competencia fiscal perjudicial: una cuestión global emergente*”. En esta publicación se establece que para que un régimen sea considerado paraíso fiscal, debería aplicar el primero y alguno de los siguientes parámetros:

²¹ El dilema del prisionero fue desarrollado originalmente por Merrill Flood y Melvin Dresher en 1950, y en el que se analiza como ejemplo los incentivos que tienen dos presos encarcelados para delatar al otro y acceder a beneficios, teniendo en cuenta la decisión que puede tomar el otro.

²² Eduardo Baistrocchi, dir., *Litigios de precios de transferencia: teoría y práctica* (Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2008), 18.

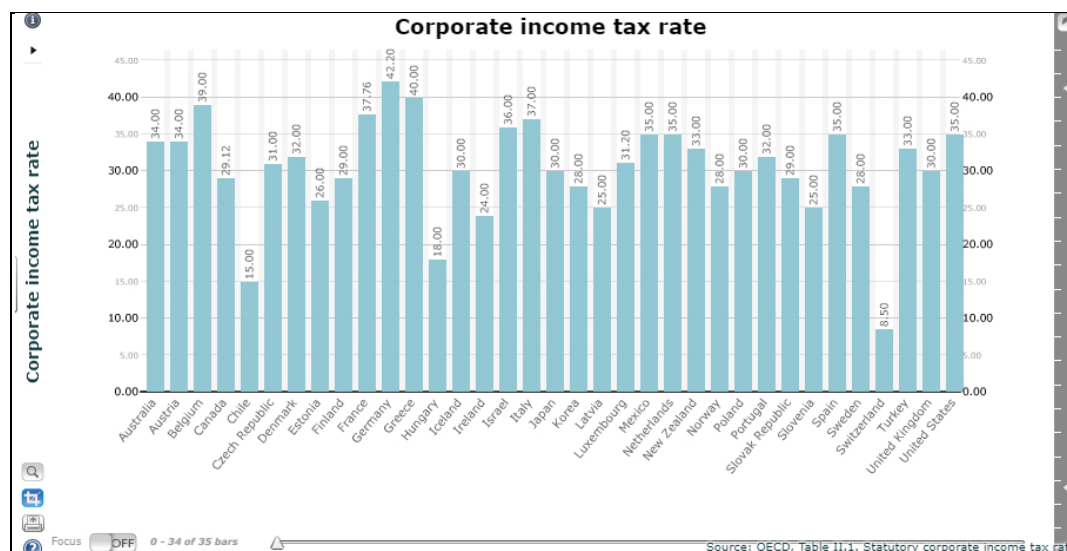
- Nivel de imposición bajo o nulo.
- Falta de intercambio de información efectiva.
- Falta de transparencia, en lo que se refiere al desconocimiento de las disposiciones y de su aplicación efectiva, legales o administrativas.
- Falta de actividad sustancial.

En el año 2000 el Foro de competencia fiscal perjudicial formado por la OCDE, como seguimiento y en base al informe de 1998²³, analizó 47 jurisdicciones, de las cuales 35 fueron consideradas como paraísos fiscales. En 2004 el Informe de progreso concluía que de los 47 regímenes, 8 fueron derogados, 14 modificados y 13 considerados como no perjudiciales. Los 2 restantes quedaron como pendientes de evaluación, en referencia a Suiza y Luxemburgo. Cabe mencionar también que en 2001 se consideraron solamente los parámetros relacionados con la transparencia y el intercambio de información, ya que se consideró que las decisiones sobre los niveles impositivos y las exigencias de actividad sustancial eran soberanas de cada país. Así, en 2002 se publicó la lista de jurisdicciones no cooperativas que quedó en 7, y que en 2007 finalmente quedó en 3. Sin embargo, no es que los paraísos fiscales habían dejado de existir derivados de las actuaciones de la OCDE, sino que simplemente esta entidad no los consideraba como tal, lo cual no era consistente con la realidad, y por ello que, al no obtener los resultados deseados, se podría considerar como un fracaso.

En el siguiente cuadro, como referencia podemos observar las tasas del impuesto a la renta corporativas del año 2017 de los países miembros de la OCDE, según información disponible tomada de la página web de dicha entidad²⁴, en el que se pueden apreciar todavía ciertas diferencias importantes, incluso siendo países miembros de la OCDE.

²³ Se refiere al Informe emitido por la OCDE en 1998 denominado *Harmful Tax Competition, o Competencia fiscal perjudicial: una cuestión global emergente*.

²⁴ OCDE, *Corporate income tax rate*, http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_III1



De lo mencionado, se podrían destacar los esfuerzos encaminados a buscar soluciones a las problemáticas analizadas, refiriéndonos a la competencia fiscal perjudicial y los paraísos fiscales, sin embargo, se puede evidenciar la actuación de ciertos países a fin de no sacrificar sus intereses en beneficio de un sistema fiscal mundial más neutral y armónico, así como el fracaso de la política inicial de la OCDE en este tema, lo cual a su vez desembocó en nuevas actuaciones como el Plan BEPS, que lo exponemos más adelante, como una nueva medida para afrontar estas problemáticas.

1.1.7 La doble imposición internacional como otra de las principales problemáticas de la fiscalidad internacional

Otra problemática de la fiscalidad internacional que han traído la globalización económica y la competencia fiscal perniciosa es la doble imposición internacional, la que se genera cuando dos o más estados gravan el mismo objeto imponible al mismo sujeto pasivo mediante dos o más impuestos de naturaleza idéntica o análoga²⁵. De aquí, que se desprenden dos tipos principales de doble imposición internacional, jurídica y económica.

La doble imposición internacional jurídica es definida por la OCDE como la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más estados sobre un mismo contribuyente por idénticos períodos impositivos²⁶. Esto debido a la variedad y

²⁵ Teodoro Cordón Ezquerro, dir. *Manual de fiscalidad internacional*, 2.^a ed. (Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2004), 151.

²⁶ Fernando Serrano Antón, dir., “*Fiscalidad Internacional*”, 96.

diferencias en los principios y normativas no armonizadas aplicadas por los diferentes países entre los que se realizan las transacciones.

Por su parte, la doble imposición internacional económica se produce cuando la misma renta, transacción o patrimonio resultan gravados en dos o más estados durante el mismo período impositivo, pero en manos de distintos contribuyentes. Por ejemplo, cuando por un ajuste de precios de transferencia aplicado en un país, no se realiza el correspondiente ajuste correlativo en el otro país²⁷.

Por su parte Cordón Ezquerro hace referencia a que la doble imposición internacional jurídica se origina cuando es una misma persona la que resulta gravada más de una vez por el mismo concepto y período; mientras que la doble imposición internacional económica se produce si la doble imposición afecta a dos personas diferentes por la misma renta o patrimonio. No obstante, en las dos situaciones la doble imposición resulta ser económica, ya que afecta dos veces a un rendimiento o beneficio²⁸, lo cual tiene un efecto negativo sobre la inversión extranjera directa.

Según el XXXI Congreso de la International Fiscal Association (IFA), “la doble imposición internacional es el resultado del solapamiento de la competencia tributaria de dos o más estados”²⁹.

Por lo expuesto, esta problemática ha sido una de las principales preocupaciones en el ámbito fiscal en los últimos tiempos, y por lo que los estados han tomado algunas medidas, mismas que se pueden agrupar tomando en cuenta su origen o su método.

Según su origen, estas medidas pueden ser unilaterales o convencionales, y estas últimas clasificarse en bilaterales y multilaterales. Las medidas unilaterales pueden originar exenciones o créditos. Por otra parte, en función de su método, tenemos el de exención, que puede ser a su vez integral o progresivo; y el de imputación, que puede ser a su vez integral u ordinario. A continuación, exponemos más a detalle estas medidas.

²⁷ *Ibíd.*

²⁸ Teodoro Cordón Ezquerro, dir. “*Manual de fiscalidad internacional*”, 66.

²⁹ Montañó Galarza, “*Manual de derecho tributario internacional*”, 128.

a) Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional

Este tipo de medidas es uno de los medios, y probablemente el más utilizado, que los estados tienen a su alcance para atenuar o eliminar la doble imposición internacional.

Sin embargo, las medidas unilaterales tienen una particularidad, que pueden resultar insuficientes o inútiles si el resto de los estados no las adopta de forma similar o no sigue los mismos criterios en la delimitación del ámbito de los impuestos³⁰.

Así, al aplicar el criterio de la fuente³¹ por parte del estado destino de la inversión, y el criterio de renta mundial por parte del estado de residencia³², y considerando que el estado donde se origina el beneficio lo grava primero, la doble imposición internacional se produce cuando el estado exportador del capital lo somete nuevamente a tributación en su residencia, por lo que le corresponde a este último la solución del problema a través del método más apropiado dentro de su legislación interna³³.

Los principales métodos de aplicación de estas medidas unilaterales son³⁴:

- Método de exención, en el cual el estado de residencia del contribuyente considera exentas de tributación las rentas obtenidas en el exterior, ya que las mismas han sido ya sometidas a tributación en el estado de la fuente, es decir, donde se generaron los beneficios. En este método se pueden distinguir dos tipos:
 - Exención íntegra, en el que el estado de residencia renuncia a gravar el total de las rentas gravadas en el otro estado; y
 - Exención con progresividad, en el que el estado de residencia renuncia a gravar el total de las rentas ya gravadas en el otro estado, sin embargo, incorpora las mismas a la base imponible para el cálculo del impuesto de las rentas nacionales, considerando así el sistema de progresividad tributario.

³⁰ César Albiñana García, *Sistema tributario español y comparado*, 2.ª ed. (Madrid: Tecnos, 1992), 112.

³¹ El criterio de la fuente se refiere a gravar el impuesto a la renta (ganancias) en el estado en que se obtuvo dicha renta.

³² El criterio de renta mundial o de residencia se refiere a gravar el impuesto a la renta (ganancias) en el estado EN el cual el sujeto pasivo es residente.

³³ Campagnale, “*El impacto de la tributación*”, 22.

³⁴ *Ibíd.*, 23.

- Método de imputación o crédito fiscal, en el que el país de residencia mantiene el gravamen de todas las rentas, obtenidas a nivel nacional y en el exterior, pero le permite deducir el impuesto ya gravado en el exterior. En este método se pueden distinguir dos tipos:
 - Imputación íntegra, en el que el estado de residencia permite deducir el total del impuesto pagado en el exterior; y
 - Imputación ordinaria, en el que el estado de residencia permite deducir el total del impuesto pagado en el exterior, pero sólo hasta el límite que suponga aplicar el tipo o tasa del gravamen del estado de residencia sobre las rentas del exterior.

Adicionalmente, podemos mencionar algunas variaciones y otros métodos como el de deducción en el que el estado de residencia considera el impuesto gravado en el exterior como deducible de la base imponible; el método de imputación del impuesto subyacente que permite evitar la doble imposición económica admitiendo no sólo el impuesto pagado por el contribuyente través de la retención en la fuente sino también el impuesto pagado por la sociedad en la que tenga intereses; y el método del impuesto no pagado (tax sparing) el cual le permite deducir el impuesto que hubiera sido gravado en el exterior, pero que no pagó debido a algún beneficio tributario. En este último caso se produce una doble no imposición, uno de los temas que trata de corregir el Plan BEPS.

b) Medidas bilaterales y multilaterales para evitar la doble imposición internacional

Sin perjuicio de las actuaciones de los estados de forma unilateral, éstos han tomado medidas adicionales a través de la negociación y suscripción de instrumentos internacionales a fin de evitar la doble imposición internacional.

Estos instrumentos se refieren a los convenios para evitar la doble imposición, ya sea entre dos o varios estados. En los convenios bilaterales se delimita la soberanía fiscal de cada estado, gravando en el estado de la fuente ciertas rentas y en el estado de residencia otras.³⁵ En general ciertas rentas se gravan en el estado de la fuente a través de

³⁵ Campagnale, “*El impacto de la tributación*”, 29.

tasas máximas de retención, y en el estado de residencia se imputan los impuestos pagados o se consideran exentos.

Dependiendo del flujo entre los países exportadores de capital y aquellos menos desarrollados que normalmente lo importan, estos últimos podrían sacrificar ciertos niveles de recaudación que podrían ser importantes en pos de atraer inversión extranjera, que podría o no llegar.

Organismos internacionales como la OCDE y la Organización de las Naciones Unidas (en adelante “ONU”) han desarrollado modelos de convenios para evitar la doble imposición internacional, los cuales han tenido una gran acogida a nivel mundial por los estados, especialmente aquel de la OCDE, utilizado por Ecuador.

Para el caso de los convenios multilaterales, se refiere a acuerdos entre varios estados con el fin de evitar la doble imposición, que contemplan conceptos de imposición comunes aplicables a las rentas de estos estados. Como ejemplos podemos citar a los convenios de la Comunidad Andina, de la Comunidad del Caribe (CARICOM) y aquel firmado por Holanda y sus excolonias.

Adicionalmente a evitar la doble imposición, estos convenios también tienen como fin atraer la inversión extranjera, mantener una neutralidad fiscal, armonizar la normativa internacional, posibilitar el intercambio de información y mantener el principio de no discriminación entre residente y no residente.

1.1.8 Los precios de transferencia y sus efectos en la planificación fiscal internacional

Como afirma Bettinger³⁶, la instrumentación de los precios de transferencia surge durante la primera Guerra Mundial mediante una legislación simple, la misma que abarcaba principios preventivos más que operativos, siendo los pioneros la Gran Bretaña en 1915 y Estados Unidos en 1917. Así, este tema de precios de transferencia surge desde hace un siglo, inicialmente con el fin de que los contribuyentes consideren que los estados que lo aplicaban estaban conscientes de los potenciales efectos derivados de la erosión de sus bases imponibles a través del traslado de beneficios mediante operaciones con partes relacionadas.

³⁶ Herbert Bettinger Barrios, *Precios de Transferencia: sus efectos fiscales*. primera ed. (México DF.: Ediciones Fiscales ISEF, 2000), 37.

Sin embargo, no es hasta después de la segunda Guerra Mundial que toma fuerza esta temática, y por lo que la OCDE en 1963 incorpora el concepto de empresas asociadas a su Modelo de Convenio para evitar la doble imposición y en 1979 emite un informe sobre el tema denominado “*Transfer Prices and Multinational Enterprises*”.

En la actualidad, los principales conceptos de este tema que han servido como guías o directrices, y que han sido acogidos por la mayoría de los países a nivel mundial, se encuentran en el *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* de la OCDE (en adelante “Modelo de Convenio de la OCDE”), que tuvo su última actualización en julio de 2014, y en las *Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias* también emitidas por la OCDE (en adelante “Directrices de la OCDE”), que tuvieron su última actualización en julio de 2017. Los principales conceptos³⁷, dentro de la temática de los precios de transferencia, a los que nos referimos son el de partes relacionadas, el principio de plena competencia, los criterios de comparabilidad, los métodos de aplicación, entre otros, de los que cabe destacar la documentación, la misma que es objeto de análisis en este estudio y que profundizaremos en el siguiente capítulo.

Esta problemática de la fiscalidad internacional ha tenido en las últimas décadas cada vez mayor importancia, y a la que han tratado de enfrentar gran parte de los países de la comunidad internacional³⁸, incorporando normas en sus propias legislaciones y fortaleciendo a sus administraciones tributarias con el fin de controlar dicha problemática, procurando evitar disminuciones en su recaudación de impuestos.

Es así que, la temática de los precios de transferencia, por un lado, a través del alto nivel de operaciones entre partes relacionadas derivadas de la globalización económica, y por otro, a través del control tributario de los estados de dichas operaciones, ha llegado a ser parte importante de las denominadas planificaciones fiscales internacionales.

Para Rivas y Vergara, la planificación tributaria internacional es un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con

³⁷ Para mayor detalle, éstos y otros conceptos aplicables a la temática de precios de transferencia se encuentran plasmados en la normativa ecuatoriana, resumida en este documento en el Anexo V.

³⁸ Como referencia podemos mencionar países de América Latina con normativa de precios de transferencia a Brasil, México, Chile, Argentina, Venezuela, Perú, Colombia, República Dominicana, Ecuador, Uruguay, El Salvador, Bolivia, Panamá, Honduras, Guatemala, Costa Rica y Nicaragua.

la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla³⁹.

Por otra parte cabe destacar el concepto de economía de opción, que nace del criterio de que nadie está obligado a elegir el camino más gravoso para el pago de sus impuestos, dada la necesaria libertad para elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se persiguen, por tanto cada persona puede arreglar sus asuntos en la forma que le resulte menos onerosa, y en consecuencia, se puede elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se proponen las partes. Este criterio tiene su fundamento en la autonomía de la voluntad, la libertad de empresa, libertad de contratación, libertad económica y en los principios constitucionales y tributarios de Reserva de Ley y Legalidad.⁴⁰

En este punto es importante diferenciar la planificación tributaria de la elusión y evasión tributarias. Para ello, citamos a Rivas y Vergara, que definen a la elusión tributaria como toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito”.⁴¹ Mientras que evasión, estos autores, la definen como “toda conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culposa, consistente en un acto o en una omisión, cuya consecuencia es la sustracción al pago de una obligación tributaria, mediante su ocultación a la administración tributaria, en perjuicio del patrimonio estatal.⁴²

Por otra parte, Carpio hace una diferenciación entre planificación tributaria y elusión, indicando que en la elusión existe un grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la elusión los contribuyentes utilizan formas jurídicas atípicas o se aprovechan de vacíos, errores o contradicciones del legislador. En cambio, en la planificación tributaria el contribuyente opta por una de las alternativas dispuestas por el legislador en forma expresa o implícita a fin de organizar sus negocios. Asimismo, el autor diferencia la elusión y la evasión, indicando que en la elusión el contribuyente

³⁹ Norberto Rivas, Samuel Vergara, *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar* (Santiago de Chile: Editorial Magril Limitada, 2000), 9.

⁴⁰ Yolanda Yupangui Carrillo, *Posibilidad de Evitar la Elusión Tributaria y Figuras Relacionadas. Ponencia presentada en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. (Cartagena-Colombia, 2010), 8.

⁴¹ Norberto Rivas, Samuel Vergara, “*Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar*”, 21.

⁴² *Ibíd*, 29.

impide el nacimiento de la obligación tributaria mediante un medio lícito, mientras que, en la evasión, aun cuando la obligación tributaria nació, el contribuyente a través de medios dolosos impide que la administración tributaria la conozca, como por ejemplo la omisión de ingresos o la utilización de gastos ficticios⁴³.

En este contexto, la planificación tributaria internacional, motivada en gran parte por la competencia fiscal perniciosa entre los estados, hace un par de décadas era considerada no solo legítima, sino exigible a los agentes económicos responsables de ser eficientes y maximizar los beneficios de las compañías. Sin embargo, este concepto ha dado un giro a partir de los informes de la OCDE respecto a la competencia fiscal perniciosa, de los cuales en caso de que las compañías aprovechen las ventajas tributarias de un paraíso fiscal, régimen preferencial o jurisdicción no cooperante, se presume la existencia de elusión fiscal internacional, por tanto, citando a García Novoa, “todo aprovechamiento de ventajas ofrecidas por países que no realizasen competencia fiscal perniciosa debería ser caracterizado como lícita planificación fiscal internacional”⁴⁴.

Así, figuras conocidas como el “*Dutch Sandwich*” en Holanda, “*Double Irish*” en Irlanda, “*Check the box*” en Estados Unidos, se basan en esta premisa. No obstante, la utilización de estas figuras ha originado nuevos conceptos como los emitidos en el Tercer Foro sobre la Administración Tributaria en 2006, referente a la “*planificación fiscal agresiva*”, la misma que no es considerada admisible y es equiparable a prácticas elusivas, “además de incluir una directa acusación a las empresas de asesoría jurídica y fiscal, como responsables de estos comportamientos de planificación agresiva”⁴⁵.

Las políticas en contra de las conductas mencionadas generan un nuevo contexto en el que cada vez es menor, o casi no existe, la diferencia entre evasión y elusión, ya que esta última, aún sin vulnerar la legislación dispuesta bajo la soberanía de un país, es considerada agresiva y reprochable, basada ahora en justificaciones de orden ético y moral. Esto ya sucedió con algunas corporaciones como por ejemplo Starbucks, Fiat, Amazon, Facebook y Google, quienes fueron acusadas de no pagar suficientes impuestos, y de las que, por ejemplo, las primeras tres terminaron con acuerdos en los que pagaron

⁴³ Romeo Carpio, *La planificación tributaria internacional*, Revista Retos, Año 2, Núm. 3 (Quito, Editorial Abya Yala, 2012), 55.

⁴⁴ César García Novoa, *Hacia un nuevo derecho tributario global* (La Paz: Ed. Vergara & Asociados / Plural editores, 2016) 66.

⁴⁵ *Ibíd.* 69.

considerables sumas de dinero para evitar controversias y el consecuente efecto negativo en su imagen corporativa.

Citando a García Novoa, en suma, lo razonable sería mantener el criterio tradicional de la teoría de la elusión, según el cual la diferencia entre la elusión y la planificación fiscal lícita está en el aprovechamiento abusivo de las ventajas fiscales en el caso de la primera⁴⁶, y considerando además que el contribuyente debe resultar gravado por los hechos imposables que ha realizado efectivamente, no por los que habría podido hacer.⁴⁷

Considerando que la planificación fiscal agresiva responde principalmente a la competencia fiscal perniciosa y a un mal diseño de los sistemas fiscales, una buena opción entonces sería modificar las legislaciones internas con el objeto de corregirlas y evitar la aplicación de las figuras consideradas de elusión internacional.

En este contexto, la OCDE en el año 2015 emite el plan BEPS, al cual nos referimos a continuación.

1.2 El Plan BEPS

1.2.1 El Plan BEPS como tendencia de la fiscalidad internacional

No es objeto de este estudio hacer un examen exhaustivo del Plan BEPS, sin embargo, es importante tener como referencia una visión de este Plan, al ser considerado una tendencia fiscal internacional en la actualidad.

Como ha sido expuesto anteriormente, el entorno económico mundial y los sistemas fiscales tributarios, han generado en la actualidad una mayor posibilidad para la erosión de las bases imposables y el traslado de beneficios, de ahí que el Plan BEPS (por sus siglas en inglés de “Base Erosion Profit Shifting”) haya sido denominado de esa manera.

Por un lado, cabe mencionar la falta de éxito de la política inicial de la OCDE en contra de los paraísos fiscales, y en consecuencia de la competencia fiscal perjudicial, y por otro, la presión mediática desatada principalmente en el Reino Unido, en el que una

⁴⁶ *Ibíd.* 68.

⁴⁷ CIPOLLINA, S., *La legge civile e la legge fiscale*, *op. cit.*, 146. El caso Duque de Westminster, en César García Novoa, *Hacia un nuevo derecho tributario global* (La Paz: Ed. Vergara & Asociados / Plural editores, 2016) 68.

comisión parlamentaria en el año 2013 requirió la presencia de los directivos de las multinacionales Starbucks, Google y Amazon, para que respondan interrogantes acerca del hecho de no pagar suficientes impuestos en relación a las ventas obtenidas en el Reino Unido, denunciando a dichas empresas como inmorales y manipuladoras al aplicar estrategias para no pagar impuestos en dicha jurisdicción, avergonzándolos en público, aunque sin acusarlos de ilegalidades.

Estos hechos, sumados a la preocupación de los estados por cuidar su recaudación tributaria, originaron discusiones y finalmente posiciones, de las que se destaca la del Parlamento Europeo respecto a la lucha contra el fraude fiscal, el Informe del Tercer Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria en Seúl en 2006 en contra de la planificación fiscal agresiva, la posición del G20 contra la elusión fiscal internacional y la del G8 en junio de 2013, que en su declaración afirma “los países deben cambiar las reglas que permiten a las empresas trasladar sus beneficios a través de las fronteras para evitar impuestos”, momento a partir del cual la OCDE, a petición del G8, se ocupó del tema⁴⁸.

En septiembre de 2013 los países del G20 avalan el Plan BEPS conformado por 15 acciones, que son publicadas en el año 2015, plan que se basa en conceptos como la sustancia económica, la transparencia y la armonización de la normativa internacional. Este Plan puede ser considerado como el resultado de la voluntad y el esfuerzo de los países del G20, de la OCDE y de países en vías de desarrollo que han participado en el proyecto. Fueron 63 países⁴⁹ que participaron de manera directa en los grupos técnicos y otros contribuyeron a través de foros regionales. Así también, organizaciones fiscales regionales como el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF por sus siglas en inglés), el Centro de Encuentros y Estudios de Dirigentes de Administraciones Fiscales (CREDAF, por sus siglas en francés) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), se unieron a organizaciones internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial y Naciones Unidas (ONU) para participar en los trabajos. Otras partes interesadas, en particular las empresas y la sociedad

⁴⁸ García Novoa, “*Hacia un nuevo derecho tributario global*”, 81.

⁴⁹ Los países son: Albania, Alemania, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bangladesh, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China (República Popular), Colombia, Corea, Costa Rica, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Jamaica, Japón, Kenia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Marruecos, México, Nigeria, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rusia, Senegal, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Túnez, Turquía y Vietnam.

civil, han hecho su contribución en forma de 12.000 páginas de comentarios sobre los 23 borradores para debate publicados y discutidos en 11 reuniones de consulta pública, al mismo tiempo que los webcasts organizados por la OCDE sobre BEPS registraron más de 40.000 visitas⁵⁰.

A fin de contar con una referencia de la magnitud del problema, en base a los análisis realizados desde 2013 por la OCDE, los datos indican que la pérdida recaudatoria en el impuesto sobre sociedades estaría entre un 4% y un 10% de la recaudación global por este impuesto, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares anuales⁵¹. Dichas pérdidas han sido provocadas por distintos temas, que incluyen entre otros, los efectos de la competencia fiscal perjudicial, las estrategias de planificación fiscal agresiva aplicadas por las multinacionales, y la falta de transparencia y coordinación entre administraciones tributarias, problemáticas que intenta solucionar el Plan BEPS.

Desde una perspectiva consistente con la OCDE, la implementación del Plan BEPS supone un mejor alineamiento entre la localización en un país de los beneficios gravables y la localización en ese mismo país de las actividades económicas y la creación de valor; así como mejor información disponible entre administraciones tributarias para una aplicación más eficiente de sus respectivas legislaciones a través del control tributario.

Cabe considerar también que, si bien las problemáticas de la fiscalidad internacional pueden provocar doble imposición, las medidas diseñadas para contrarrestarlas en el Plan BEPS no deberían tener como consecuencia la generación de doble imposición, ya que podría perjudicar a la estimulación del comercio y la inversión a nivel mundial, al crecimiento económico, a la generación de empleo, entre otros factores; por ello que los países han tomado medidas en las últimas décadas para evitar la doble imposición internacional, como fue expuesto anteriormente.

Adicionalmente cabe destacar que, según la OCDE, una actuación rápida es esencial para prevenir que los países tomen medidas unilaterales y descoordinadas susceptibles de debilitar los principios fundamentales de la fiscalidad internacional que se han consolidado como un marco jurídico estable para las inversiones transfronterizas⁵².

⁵⁰ OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Nota explicativa, informes finales 2015 (OCDE, 2015), 6.

⁵¹ *Ibíd.*, 5.

⁵² *Ibíd.*, 6.

Sin embargo a lo expuesto, desde otra perspectiva, citando a Montaña Galarza podría considerarse que “BEPS es un instrumento técnico que no toca aspectos de fondo, mismo que en últimas garantizará en mayor medida la tributación en el Estado de residencia de quienes hacen actividad y negocios internacionales”; y que no se ocupa de los elementos sustanciales (aspectos de fondo) de la fiscalidad internacional, como el justo reparto de las rentas a nivel internacional y la prevalencia del criterio de la fuente por sobre el de la residencia, todo lo cual lleva a pensar que BEPS es efectivamente un escudo de protección y de perennización del status quo fiscal⁵³.

En este mismo sentido, citando a García Novoa, el plan BEPS no cuestiona ciertos aspectos medulares que forman el actual régimen internacional tributario, como el reparto del poder tributario entre los estados de residencia y de fuente, el principio de plena competencia en los precios de transferencia, o las bases que fundamentan el concepto de establecimiento permanente⁵⁴.

Adicionalmente, la soberanía de los estados, la falta de obligatoriedad de las medidas, la impaciencia normativa y la presión social podrían disuadir en algo el espíritu holístico del Plan BEPS, generando medidas y acciones unilaterales de ciertos estados, manteniendo la descoordinación y la falta de armonización de los sistemas fiscales, y consecuentes prácticas por parte de las empresas multinacionales como la planificación fiscal agresiva⁵⁵, factores que pueden ser considerados como limitaciones al Plan BEPS.

No obstante a las dos perspectivas expuestas, BEPS tiene en la actualidad gran importancia derivado de la cada vez más fuerte influencia que está ejerciendo en los sistemas fiscales de los estados a nivel mundial, ya que aunque no cambie ciertos conceptos de fondo y se enfrente a ciertas limitaciones, este Plan es un paso orientado a tratar de corregir y solucionar las problemáticas más complejas de la fiscalidad internacional en la economía mundial actual, en la que gran parte de los países son actores, más allá de los resultados que se puedan obtener y que podrán ser medidos a futuro. A continuación, exponemos una síntesis del Plan BEPS.

⁵³ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), *XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, (México; ILADT, 2015), 828.

⁵⁴ García Novoa, “*Hacia un nuevo derecho tributario global*”, 83.

⁵⁵ Jesús Alberto Ramos Angeles, *El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: un enfoque crítico a propósito de los Final Reports 2015*, *Revista derecho civil & sociedad*, No 45, (Lima: octubre 2015), 396.

1.2.2 Síntesis del Plan BEPS

El Plan BEPS tiene como objetivo evitar la erosión de las bases imponibles del impuesto a la renta y el traslado de beneficios (Base Erosion Profit Shifting), a través de una propuesta de posibles soluciones a los efectos derivados de algunas de las principales problemáticas de la fiscalidad internacional, como son la competencia fiscal perjudicial, las estrategias de planificación fiscal agresiva aplicadas por las multinacionales (incluye precios de transferencia), y la falta de transparencia y coordinación entre las administraciones tributarias.

Este Plan contempla 15 acciones, que fueron publicadas en el año 2015, y que se pueden mirar más a detalle en un resumen de cada una desarrollado en el Anexo I. No obstante, a continuación, y según la perspectiva de Ramos Angeles, se organizan las Acciones del Plan BEPS en función a tres pilares fundamentales⁵⁶:

a) Coherencia del impuesto a la renta empresarial a nivel internacional

Consiste en diseñar nuevos estándares internacionales mínimos que garanticen una coherencia estructural y lógica de las legislaciones locales de los distintos países, a fin de eliminar vacíos e incongruencias, armonizando de esta manera los sistemas fiscales internacionales.

Como acciones enfocadas a este aspecto se pueden mencionar a: la Acción 2 (Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos), la Acción 3 (Refuerzo de la normativa sobre CFC), la Acción 4 (Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en interés y otros pagos financieros) y la Acción 5 (Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia).

b) Realineación entre la imposición y la sustancia económica

El objetivo en este punto es alinear las reglas fiscales para encontrar una conexión directa entre las actividades realmente llevadas a cabo en una jurisdicción con sus efectos

⁵⁶ *Ibíd.*, 384-385.

tributarios, es decir, reafirmar los conceptos de sustancia económica y creación de valor, evitando las estructuras artificiosas con fines fiscales.

Las acciones enfocadas en este tema son: la Acción 6 (Impedir la utilización abusiva de convenios), la Acción 7 (Impedir la elusión artificiosa del estatuto del Establecimiento Permanente), y las Acciones 8 a 10 (Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor).

c) Transparencia fiscal

Tiene como objeto poner a disposición de los estados información de calidad disponible para una aplicación más eficiente de sus respectivas legislaciones a través del control tributario.

Las acciones enfocadas en este tema son: la Acción 12 (Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva), la Acción 13 (Reexaminar la documentación de precios de transferencia), la Acción 14 (Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias) y la Acción 11 (Evaluación y seguimiento de BEPS).

Adicionalmente, la Acción 1 (Abordar los retos de la economía digital para la imposición) y la Acción 15 (Desarrollar un instrumento multilateral), se ocupan de dos temas fundamentales transversales que tienen efectos y relación con las otras 13 acciones.

Finalmente, a fin de cerrar este capítulo, recordamos que los temas tratados fueron la descripción y análisis de ciertos elementos principales de la fiscalidad internacional como la globalización de la economía y el incremento notable en el intercambio de flujos de capital y movilidad de personas entre estados, las cadenas globales de valor y las inversiones internacionales; el origen de la fiscalidad internacional y los efectos en ella de la globalización, partiendo de la aplicación de la soberanía fiscal y el poder tributario de los estados. También se analizaron la fragmentación geográfica de los procesos productivos y la posibilidad de que las empresas multinacionales puedan localizar ciertas actividades a través de mecanismos como la inversión extranjera, y el hecho de que los estados, para atraer dichas inversiones, han ofrecido ventajas fiscales, originando una competencia fiscal internacional, hasta llegar a ciertos casos donde dichas ventajas son

considerables, generando una competencia fiscal perjudicial, considerada como la principal problemática de la fiscalidad internacional. Se mencionan también otras problemáticas como la doble imposición internacional y las medidas para evitarla, los precios de transferencia, la planificación fiscal internacional y sus diferencias con conceptos de evasión y elusión, la planificación fiscal agresiva, y finalmente el origen y una síntesis del Plan BEPS.

En el siguiente capítulo revisamos con mayor profundidad la Acción 13 del Plan BEPS relacionada con los nuevos niveles requeridos respecto a la documentación de precios de transferencia, así como la documentación de precios de transferencia aplicable en Ecuador, los principales potenciales efectos y desafíos de una posible implementación en el régimen ecuatoriano.

Capítulo segundo:

La Acción 13 del Plan BEPS y sus principales potenciales efectos y desafíos ante su posible implementación en el Ecuador

2.1 Acción 13 del Plan BEPS

A continuación, se expone un resumen del Informe de la Acción 13⁵⁷ emitido por la OCDE en el año 2015, con el objeto de analizar la propuesta del organismo internacional, y el cual contiene las recomendaciones a seguir por los estados y las administraciones tributarias en relación a las normas y procedimientos respecto de la documentación en materia de precios de transferencia que, a criterio de la OCDE, deberían implementar los países en sus legislaciones internas; así como también constituye una guía para los contribuyentes a fin de demostrar que sus operaciones cumplen con el principio de plena competencia. Seguidamente se exponen los principales puntos de esta Acción.

2.1.1 Objetivos de la Acción 13

Esta documentación tiene tres objetivos principales que son:

a) Autoevaluación por el contribuyente del cumplimiento del principio de plena competencia

Este primer objetivo se enfoca en que los contribuyentes deben tener en cuenta sus obligaciones de precios de transferencia al momento de fijar los precios y las condiciones de las operaciones con partes relacionadas, así como al momento de consignar dicha información, especialmente los beneficios, en sus declaraciones fiscales.

Una documentación bien elaborada podrá ofrecer a las administraciones tributarias cierto nivel de garantía de que el contribuyente ha analizado las posiciones que revela en las declaraciones de impuestos, que ha realizado su análisis de comparabilidad y que ha

⁵⁷ OCDE, *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 – Informe final 2015*, (OCDE, 2016), 5-27.

arribado a posiciones coherentes y fundamentadas. Adicionalmente, la obligación de documentar en forma casi simultánea al fijar los precios y condiciones, aseguran de cierta forma la integridad de las posiciones de los contribuyentes, evitando elaborar posteriormente justificaciones a las mismas.

A fin de incentivar el cumplimiento de las normas se puede en primer lugar requerir que las obligaciones de documentación sean en forma simultánea, ya sea al momento de realizar la operación o más tardar al momento de presentar la declaración de impuestos, lo cual también contribuye a la integridad de las posiciones de los contribuyentes. Y en segundo lugar se pueden establecer sanciones para aquellos contribuyentes que no cumplan con la preparación de una documentación óptima dentro del plazo establecido. No obstante, es fundamental que los países establezcan obligaciones documentales razonables y centradas en las operaciones significativas.

b) Evaluación del riesgo de precios de transferencia

Este objetivo se refiere a que los contribuyentes deben proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria a fin de que éstas puedan realizar una fundamentada identificación y evaluación de los riesgos tributarios entendidos como efectos negativos para los estados derivados de las prácticas de precios de transferencia. Para ello es necesario disponer de información suficiente, pertinente y fiable, y si bien existen varias fuentes de información, la documentación de precios de transferencia presentada a las administraciones tributarias es fundamental.

Esta parte inicial del proceso de las investigaciones fiscales es esencial considerando que generalmente los recursos son limitados para las administraciones tributarias, los cuales deberían estar enfocados en la evaluación de casos relevantes.

c) Inspección de precios de transferencia

Se refiere a que los contribuyentes deben proporcionar a las administraciones tributarias información útil que les permita a éstas realizar inspecciones profundas y adecuadas respecto a las prácticas de precios de transferencia. Esto considerando que normalmente las inspecciones de precios de transferencia requieren complejas

evaluaciones en temas como comparabilidad, mercados, información sectorial, información financiera, entre otros, por lo que la disponibilidad de la información adecuada es fundamental.

Una vez que se justifica iniciar una fiscalización de precios de transferencia, la administración tributaria tendrá la posibilidad de obtener en un plazo razonable los documentos e información pertinentes en poder del contribuyente, relacionada con actividades, funciones y resultados financieros, tanto del contribuyente como de las empresas relacionadas, operaciones o empresas comparables (sean internos y externos), entre otra información. Sin embargo, resultaría indebidamente grave e ineficiente pretender anticipar toda la información que pueda ser necesaria para una inspección completa como parte de las obligaciones habituales de los contribuyentes, por lo que debe alcanzarse un equilibrio entre la necesidad informativa de la administración tributaria y la carga del cumplimiento requerido a los contribuyentes de forma habitual.

Para los casos en que la información se encuentre en poder de una empresa relacionada fuera del país en el que se desarrolla la inspección, es importante que la administración tributaria pueda obtenerla directamente o mediante procedimientos de intercambio de información.

Estos objetivos de la documentación de precios de transferencia se alinean con los objetivos de otras acciones del Plan BEPS, relacionadas específicamente con la sustancia económica y la creación de valor. Al respecto, citando a García Novoa, la nueva dimensión de los precios de transferencia supone un cambio muy importante en el rol del principio de *arm's length* y de los “*transfer pricing*”, ya que su función ya no es sólo la de constituir un instrumento de reparto del poder tributario entre los estados implicados en las operaciones entre partes relacionadas analizadas, sino también de valorar la realidad y racionalidad de dichas operaciones⁵⁸.

Estos objetivos, según la OCDE, están enfocados en proporcionar información de calidad a las administraciones tributarias con el fin de que éstas puedan realizar un efectivo y eficiente control tributario, lo cual resulta ser razonable si se logra un equilibrio en relación con la cantidad y complejidad de la información requerida a los contribuyentes, y su consecuente costo y posibilidad de cumplimiento. Sin embargo, ante

⁵⁸ García Novoa, “*Hacia un nuevo derecho tributario global*”, 175.

la existencia de estructuras sofisticadas en el escenario actual de la economía mundial, si las administraciones tributarias no cuentan con un equipo de profesionales de alto nivel y especialización que pueda efectuar un control tributario óptimo en esta temática, es probable que no se cumplan los objetivos de los estados, ya que la información podría terminar descansando en los archivos de las administraciones tributarias.

Además, cabe destacar que, aunque normalmente los cambios en una normativa pueden generar inicialmente cierto riesgo para las empresas, si luego de un tiempo la percepción en un estado por parte de las empresas es que no existe un control tributario adecuado, las actuaciones de dichas empresas podrían ser más flexibles en sus prácticas tributarias ante un menor riesgo y menor probabilidad de ocurrencia de dicho control tributario por parte de la autoridad fiscal.

2.1.2 Niveles de documentación de la Acción 13

Con el fin de cumplir los objetivos antes descritos, la OCDE recomienda a los países adoptar un enfoque estandarizado respecto a la documentación de precios de transferencia a través de un sistema de tres niveles que son: el Archivo Maestro, el Archivo Local y el Informe País por País, los cuales se resumen a continuación.

a) Archivo Maestro

Este reporte ofrece una visión general del negocio del grupo multinacional, en relación con sus actividades económicas a escala mundial, políticas de precios de transferencia y reparto de beneficios. Tiene por objeto proporcionar una visión general de alto nivel con el fin de ubicar las prácticas de precios de transferencia en un contexto mundial en los planos económico, legal, financiero y fiscal. No está enfocado en requerir información exhaustiva de minucias que resulte onerosa y contraria a su objetivo. Una información se considera importante si su omisión afectase a la fiabilidad de los resultados de los precios de transferencia.

La información se clasifica en:

- Estructura organizativa del grupo multinacional.
- Descripción de los negocios de las empresas del grupo multinacional.

- Los activos intangibles⁵⁹ del grupo multinacional.
- Las actividades financieras intragrupo.
- Las posiciones financieras y fiscales del grupo multinacional.

En el Anexo II se puede observar una guía explicativa más detallada sobre su contenido.

b) Archivo Local

Este reporte refleja información más detallada sobre operaciones intragrupo específicas, a fin de complementar el Archivo Maestro y contribuir al objetivo de garantizar el cumplimiento del principio de plena competencia por el contribuyente en sus posiciones significativas de precios de transferencia en una jurisdicción determinada. En la documentación se debe consignar la siguiente información:

- Entidad local. - un análisis funcional que indique la descripción de la estructura de gestión, el organigrama funcional, el número de personas que laboran, una descripción detallada de las actividades y la estrategia del negocio, competidores, entre otros.
- Operaciones vinculadas. - una descripción de las operaciones vinculadas significativas, su importe, un detalle de las empresas vinculadas con las que mantiene operaciones, copias de los contratos principales, un análisis de comparabilidad, la selección y aplicación del método de precios de transferencia, las conclusiones, copia de los acuerdos unilaterales o multilaterales que afecten las operaciones analizadas, entre otros.
- Información financiera. - los estados financieros de la entidad local, auditados o no; y los datos financieros utilizados en la metodología de precios de transferencia aplicada y su relación con los estados financieros anuales.

En el Anexo III se puede observar una guía explicativa más detallada sobre su contenido.

⁵⁹ Desde una perspectiva contable los activos intangibles se refieren a las marcas, patentes, derechos de autor, diseños, secretos comerciales, entre otros.

c) Informe País por País

Este informe incluye información a nivel de cada jurisdicción respecto al reparto mundial de beneficios, los impuestos pagados y las actividades económicas; el cual será de utilidad para las administraciones tributarias a la hora de evaluar con carácter global los riesgos tributarios asociados a los precios de transferencia y otros riesgos tributarios relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; así como también podrá ser utilizado para fines de análisis estadístico y económico.

En este contexto, la información que consta en este Informe no constituye, por sí sola, una prueba concluyente de que los precios de transferencia en las operaciones con partes relacionadas sean o no adecuados, por lo que las administraciones tributarias no deberán proponer ajustes de precios de transferencia basados solamente en esta información, no obstante, podrán realizar indagaciones y fiscalizaciones sobre las posiciones de precios de transferencia u otros asuntos tributarios. Por ello que este Informe no sustituye un análisis detallado de precios de transferencia de operaciones y precios concretos, realizado sobre la base de un análisis funcional y de comparabilidad, y se complementa con el Archivo Local.

En el Anexo IV se puede observar una guía explicativa más detallada sobre su contenido.

Al respecto es importante analizar que, como fue mencionado, el Plan BEPS no plantea un cambio en el principio de plena competencia, sin embargo, han existido ciertas propuestas de una revisión completa del sistema, las cuales se refieren a una tributación global de beneficios de las compañías multinacionales, acudiendo a una distribución de dicho beneficio según la ubicación de los factores de la producción, o a la utilización principal del método de distribución de beneficios (profil split), repartiendo el margen residual en función de la ubicación de esos factores de la producción. En esta línea, la obligación de la presentación del Informe País por País, sin afectar la aplicación del principio de plena competencia y los métodos de comparabilidad de precios de

transferencia, puede ser un precedente de una progresiva implantación del método de distribución de beneficios (profit split)⁶⁰.

Otro tema que cabe destacar es que, en términos generales, el contenido del Archivo Local es similar al contenido de los reportes de precios de transferencia que, desde hace varios años y hasta la actualidad, muchos países requieren como parte de la documentación de precios de transferencia, por lo que se puede considerar que los principales cambios en la documentación propuesta por la OCDE en la Acción 13 se centran en el Archivo Maestro y en el Informe País por País, reflexión que aplica también para el caso ecuatoriano.

2.1.3 Factores a considerar en la documentación propuesta por la Acción 13

a) Documentación simultánea

Un contribuyente debería analizar si sus precios de transferencia son adecuados para efectos fiscales antes de fijarlos, y comprobar si sus resultados financieros atienden al principio de plena competencia al momento de presentar su declaración fiscal. Sin embargo, no debería esperarse que el contribuyente incurra en costos y cargas desproporcionadamente altos para el desarrollo de la documentación.

b) Marco temporal

La mejor práctica, según esta Acción, consiste en exigir que el archivo local esté concluido a más tardar en la misma fecha señalada para la presentación de la declaración de impuestos del ejercicio que se trate.

El Archivo Maestro debe ser revisado y actualizado antes de la fecha fijada para la presentación de la declaración de impuestos de la sociedad matriz del grupo multinacional. Respecto al Informe País por País, debido a que cierta información financiera se la puede obtener sólo en forma posterior a las declaraciones de impuestos en algunos países, en ciertas circunstancias, la fecha para concluir este Informe podrá

⁶⁰ García Novoa, “*Hacia un nuevo derecho tributario global*”, 181-182.

prorrogarse hasta el año siguiente al último día del cierre del ejercicio fiscal de la sociedad matriz del grupo multinacional.

En la práctica, respecto a los plazos de presentación de la documentación y las fechas de cierre de la información, las regulaciones difieren en los distintos países, por lo que puede ser un verdadero reto para los contribuyentes recabar y consolidar información de varias entidades del grupo económico de distintos países con diferentes variables a fin de que ésta sea consistente, principalmente para el Archivo Maestro y el Informe País por País. Las variables a las que nos referimos son, por ejemplo, la fecha de cierre de la información financiera (estado de resultados y balance general), el detalle de operaciones con partes relacionadas, ingresos, beneficios, impuestos, capital, número de empleados, entre otros.

c) Relevancia

Según la Acción 13, las operaciones a incluir en el Archivo Local deberían ser relevantes, y cada país debería establecer dicha relevancia, en términos absolutos o relativos, en función de factores como la economía, y otros.

Sin embargo, al ser la relevancia un concepto relativo, podrían existir diferencias en las distintas legislaciones de los países, y en consecuencia distintos criterios sobre las operaciones que se deben reportar en cada uno de ellos. Por ejemplo, en varios países como Ecuador, Argentina, Colombia y Perú, (previo a la implementación de la Acción 13 para los tres últimos), se deben reportar todas las operaciones, con el objeto de que la administración tributaria pueda evaluar posteriormente la relevancia o no de dichas operaciones, dentro de un análisis en un proceso de fiscalización.

d) Conservación de documentos

Respecto a la conservación de la documentación, no debe obligarse a los contribuyentes a mantenerla más allá de un periodo razonable. Sin embargo, para los casos en que la información consignada sea relevante para los análisis de años posteriores, como por ejemplo en los contratos a largo plazo, el contribuyente ha de tener la posibilidad de decidir la forma de almacenar, sea en formato de papel, electrónico u otro

sistema, siempre que la información pertinente pueda ser facilitada sin demora a la administración tributaria cuando se la solicite.

e) Frecuencia de la actualización de la documentación

En relación con la frecuencia en que se debe actualizar la documentación, se recomienda revisarla periódicamente, por lo que el Archivo Maestro, el Archivo Local y el Informe País por País deberían ser revisados y actualizados anualmente.

Este punto tiene relación también con las fechas de cierre de la información y los plazos de presentación de la documentación, ya que el análisis para desarrollar la actualización de la documentación depende, entre otros temas, directamente de dichas fechas.

f) Lengua

La lengua en la que debe presentarse la documentación debe ser determinada por la legislación local, sin embargo, se recomienda a los países que permitan la presentación de la documentación en lenguas de uso común cuando ello no ponga en peligro la utilidad de los documentos. Este punto tiene especial relación con los plazos de presentación de la documentación, y debe ser considerado en la planificación a fin de cumplir con dichos plazos.

g) Sanciones

Varios países han previsto sanciones para asegurar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los precios de transferencia, y consisten en que el incumplimiento resulte más gravoso que el cumplimiento. Otro modo de promover el cumplimiento consiste en establecer incentivos tales como la protección frente a sanciones o la inversión de la prueba.

h) Confidencialidad

Las administraciones tributarias han de adoptar todas las medidas razonables que permitan asegurar y garantizar que no se produzca una divulgación pública de la información confidencial entregada por los contribuyentes.

Al respecto, al ser una de las principales preocupaciones de las empresas desde hace varios años, la OCDE en 2012 emitió la Guía titulada “Garantizando la confidencialidad”, sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales, en la cual recomienda que “la legislación nacional debe establecer sanciones para las personas o autoridades que revelen información confidencial de manera inapropiada. Se pueden aplicar tanto sanciones administrativas como penales. En muchos países las sanciones figuran en la parte de la legislación nacional que se ocupa de la fiscalidad, en otros países las sanciones se incluyen en otra legislación nacional, como el código penal. Las sanciones han de ser lo suficientemente claras y severas como para desalentar las violaciones de la ley.”⁶¹ Este tipo de sanciones deberían constar y cumplirse en cada uno de los países, a fin de mitigar el riesgo de incumplimiento de la confidencialidad.

i) Otras cuestiones

Como otras cuestiones, cabe destacar que la OCDE no recomienda, en especial en la fase de evaluación de riesgos de precios de transferencia, exigir documentación certificada por un auditor externo o por un tercero; así como tampoco recomienda imponer la obligatoriedad de recurrir a entidades de consultoría para la elaboración de la documentación de precios de transferencia.

La recomendación es totalmente razonable en los dos puntos para no incrementar más los costos a cargo del contribuyente asociados a la documentación de precios de transferencia; no obstante, en referencia al segundo, las empresas deberán evaluar lo más conveniente para sus intereses, ya que en ciertos casos la contratación de servicios de consultoría podrían resultar efectivamente más conveniente, desde una perspectiva técnica y económica, que desarrollar la documentación dentro de la compañía (*in house*).

⁶¹ OCDE, *Garantizando la confidencialidad, Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales* (OCDE, 2012), 13.

2.1.4 Aplicación de la Acción 13

Es esencial que la documentación sea desarrollada en forma eficaz y coherente, y para ello se recomienda que las normas sean introducidas mediante leyes o procedimientos administrativos, y que la documentación se presente directamente a las administraciones tributarias de cada una de las jurisdicciones pertinentes.

Para el caso del Informe País por País, deberán presentarlo a la administración tributaria que corresponda a la sociedad matriz del grupo multinacional. Este informe podrá ser compartido con otras administraciones tributarias mediante procedimientos de intercambio de información y acuerdos como los definidos por el Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales. La OCDE recomienda que el Informe País por País sea presentado por grupos multinacionales que hayan obtenido en el año fiscal inmediato anterior ingresos consolidados anuales mayores a 750 millones de euros, monto que será revisado en el año 2020.

Generalmente para los países en vías de desarrollo, este monto para la presentación del Informe País por País resulta alto, por lo que pocos grupos deberían presentarlo.

Para la aplicación de la documentación de precios de transferencia contenida en el Capítulo 13 del Plan BEPS, se han propuesto varios mecanismos para facilitar, por parte de los países, su implementación, y cada país podrá adaptarlos a sus sistemas jurídicos de acuerdo con sus requerimientos. Los mecanismos a los que nos referimos son:

- Ley modelo para la presentación del Informe País por País.
- Acuerdo multilateral entre autoridades competentes sobre el intercambio de Informes País por País.
- Acuerdo entre autoridades competentes sobre el intercambio de Informes País por País, al amparo de un convenio de doble imposición.
- Acuerdo entre autoridades competentes sobre el intercambio de Informes País por País, al amparo de un acuerdo de intercambio de información fiscal.

Finalmente, en el año 2020 se prevé realizar una revisión, entre otros, de este capítulo, a fin de evaluar sus resultados y los temas que ameritan modificación.

Desde la perspectiva de una compañía multinacional, es importante destacar que, en términos generales, la implementación de la Acción 13 le brinda una oportunidad de

contar con una visión global de las políticas de precios de transferencia, en caso de no tenerlas aún, de que su implementación tenga resultados coherentes con dicha política en los diferentes países, de que la documentación sea uniforme y consistente en los diversos países, e incluso de obtener economías de escala respecto a sus proveedores en la elaboración y análisis de la documentación.

Una vez expuesto un resumen de la Acción 13 del Plan BEPS respecto a la documentación de precios de transferencia que propone aplicar la OCDE, a continuación, analizamos la documentación que, en el mismo tema, se encuentra vigente en el Ecuador.

2.2 Documentación de precios de transferencia en el Ecuador

2.2.1 Principales elementos de la normativa de precios de transferencia en el Ecuador

La normativa de precios de transferencia (PT) en el Ecuador se encuentra vigente a partir del año 2005, conforme lo establece el Decreto Ejecutivo No. 2430 del 31 de diciembre de 2004; en el año 2008 ello se incorpora a nivel de ley a través de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (en adelante “LORTI”)⁶². Este régimen de precios de transferencia tiene únicamente efectos fiscales respecto al impuesto a la renta.

Esta normativa de precios de transferencia se aplica, desde su inicio en 2005, para las operaciones locales e internacionales, no obstante, la documentación a ser presentada a la Administración Tributaria incluía en sus inicios solamente las operaciones con partes relacionadas del exterior, y es a partir del año fiscal 2012 que la Administración Tributaria requiere incluir en la documentación de precios de transferencia también a las operaciones locales.

No existe un concepto de materialidad en este régimen de precios de transferencia ya que se deben revelar y analizar todas las operaciones, excepto aquellas no contempladas según la normativa, como por ejemplo aportes patrimoniales en efectivo, compensaciones o reclasificaciones de cuentas contables, pagos en efectivo de dividendos, entre otras.

⁶² Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, [2004], sección segunda a continuación del art. 15, en *Registro Oficial*, No. 463 (Quito, 17 de noviembre de 2004).

La base de esta normativa es el cumplimiento del principio de plena competencia como eje fundamental; al respecto la LORTI indica que: “Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.”⁶³

Este principio se complementa con conceptos como partes relacionadas, criterios de comparabilidad y metodologías de análisis, que se fundamentan principalmente en las Directrices de la OCDE. Además, en el Reglamento a la LORTI se indica que como referencia técnica se utilizarán las Directrices mencionadas en la medida que las mismas sean congruentes con la normativa ecuatoriana. Para mayor detalle, en el Anexo V se desarrolla un resumen de la normativa ecuatoriana de precios de transferencia vigente.

Sin embargo, es importante indicar que el Estado Ecuatoriano, y su Administración Tributaria, han ido más allá de lo que mencionan las Directrices de la OCDE y han implementado en su normativa interna ciertas particularidades aplicables en Ecuador, que afectan a las compañías, generando mayores costos e incluso en algunos casos doble imposición.

Por ejemplo, para la definición de partes relacionadas para fines tributarios, además de lo que mencionan las Directrices de la OCDE como concepto general, en la LORTI también se incluyen ciertas presunciones respecto a considerar partes relacionadas a sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en paraísos fiscales, que tienen como objeto, desincentivar las operaciones con estas jurisdicciones. No obstante, como otra presunción, la LORTI indica que la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. En este punto surge la cuestión de si cualquier compañía independiente puede ser potencialmente considerada como parte relacionada en caso de que a criterio de la

⁶³ Ibíd., art. innumerado segundo luego del art. 15.

Administración Tributaria ciertas operaciones no cumplan con el principio de plena competencia, y que de acuerdo al texto de la norma la respuesta sería positiva.

Otro ejemplo es la limitación a la deducción de gastos por concepto de regalías, servicios técnicos, administrativos, de consultoría y similares, pagados por sociedades residentes o por establecimientos permanentes en Ecuador a sus partes relacionadas del exterior, por la cual dichos gastos deducibles no podrán ser superiores al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos.⁶⁴ Sin embargo, el contribuyente puede solicitar un mayor límite de deducibilidad a través de una Consulta de Valoración Previa, que el SRI puede contestar en hasta dos años. Como otro ejemplo nos referimos a que la Administración Tributaria fijó un límite de veinte fracciones básicas (USD225.400 para el año 2018), como monto máximo para para aplicar automáticamente los beneficios previstos en los convenios para evitar la doble imposición firmados por el Ecuador. En caso de que el monto a aplicar para una compañía exceda dicho límite, la compañía deberá solicitar al SRI una devolución de los valores retenidos al no residente beneficiario del convenio. Cabe mencionar que estas particularidades han afectado a las compañías, generando mayores costos e incluso en algunos casos doble imposición.

Como ejemplo adicional, ya que no es intención de este trabajo analizar todas las particularidades de la normativa ecuatoriana, dentro del ámbito del análisis de precios de transferencia respecto a la metodología a ser aplicada, considerando lo indicado en la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000532 emitida por el Servicio de Rentas Internas, cuando el análisis de comparabilidad se realiza a través de un método que utiliza un indicador de rentabilidad con compañías comparables, se debe utilizar solamente información financiera de estas compañías comparables correspondiente al año bajo análisis (con corte posterior a agosto y disponible al 10 de abril del siguiente año)⁶⁵. Por

⁶⁴ Ecuador, *Reglamento para la aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Art. 28, numeral 16, en *Registro Oficial, Suplemento* 209, 2010.

⁶⁵ Ecuador, *Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000532*, artículo 2, punto 3: “a) Año de los datos.- El indicador de rentabilidad de las operaciones, segmentos o compañías comparables deberá ser calculado únicamente con la información financiera del año bajo análisis. Para el efecto, se deberá utilizar la última información de terceros independientes disponible al 10 de abril del año siguiente al analizado, siempre que el cierre contable de dicha información haya sido posterior al 31 de agosto del año analizado. Solamente de no existir información financiera que cumpla con estas condiciones en ninguna de las operaciones, segmentos o compañías identificadas como comparables, se podrá utilizar la información financiera del año inmediatamente anterior al analizado, siempre que el cierre contable de dicha

su parte, las Directrices de la OCDE señalan que el examen de datos de varios años suele ser útil para el análisis de comparabilidad, y eso recomiendan, en lugar de utilizar un solo año. Así, por ejemplo esta particularidad en la práctica podría ocasionar la no aceptación de compañías comparables válidas en otros países dentro del análisis de precios de transferencia, lo cual vuelve más complejo el análisis.

Las particularidades, en el ámbito de precios de transferencia, respecto a temas como falta de materialidad, operaciones locales, presunciones aplicables al concepto de partes relacionadas, exención del régimen, período de la información financiera de los comparables, comparables locales, documentación que respalde la sustancia económica en servicios, indicadores financieros, entre otras; así como aquellas respecto a las limitaciones en las deducciones antes expuestas, pueden variar de país en país, y que finalmente constituyen diferencias en las regulaciones de los países que tienen como efecto un aumento en la complejidad del análisis, de su documentación y mayores costos para las compañías, y hasta en ciertos casos genera doble imposición. Aquí cabe reflexionar qué tan relevantes son las particularidades aplicadas por cada país, y si la mejor solución no sería armonizar dichas variables.

Sin embargo, en caso de controversias con la Administración Tributaria, llevadas a etapas judiciales, normalmente los jueces se remitirán a las normas locales expresas, por lo que es fundamental adaptar la documentación que se presenta a cada administración tributaria, respecto a las diferencias y particularidades de cada país.

Con base en lo indicado, se puede evidenciar que el Estado Ecuatoriano junto al Servicio de Rentas Internas, aunque no han adherido de forma explícita los criterios emitidos por la OCDE, ellos han tenido influencia en las normas aplicables, aunque éstas han sido adaptadas y particularizadas con criterios ad-hoc.

2.2.2 Documentación de precios de transferencia a desarrollar en Ecuador

La documentación de precios de transferencia en Ecuador se la podría clasificar en tres tipos.

información sea entre el 01 de septiembre de dicho año y el 31 de agosto del siguiente y se demuestre que las condiciones relevantes en ambos períodos no cambiaron.”

a) Información a consignar en la declaración del impuesto a la renta

La información respecto del análisis de precios de transferencia a consignar en la declaración del impuesto a la renta se refiere a las operaciones con partes relacionadas realizadas durante el año fiscal bajo análisis; ellas deben dividirse entre aquellas realizadas con el exterior, a nivel local o con los denominados paraísos fiscales, de acuerdo con la normativa ecuatoriana. Adicionalmente, se debe informar si la compañía en el año analizado se encuentra exenta del régimen de precios de transferencia, o si existe un ajuste de precios de transferencia, el cual tiene efecto en el cálculo del impuesto a la renta.

Esta información la deben presentar las compañías en abril del año posterior al año analizado. Para consignar esta información, la compañía debería haber realizado previamente un análisis desde la perspectiva de precios de transferencia.

b) Anexo de operaciones con partes relacionadas

El anexo de operaciones con partes relacionadas (Anexo OPR) es un archivo en formato “.xml”, el cual se puede considerar como un resumen en medio magnético del análisis de precios de transferencia, en el que se deben incluir varios elementos, entre los cuales podemos destacar los siguientes:

- Identificación del contribuyente y del año analizado
- Partes relacionadas, con su nombre, supuesto de relación, país de residencia, identificación tributaria y dirección.
- Operaciones realizadas en el año analizado, tipo, valor, número, el método utilizado en el análisis de precios de transferencia, margen obtenido (si aplica) y si, derivado del análisis, el resultado es un ajuste de precios de transferencia. De ser así, se consigna su valor.

Esta información debe presentarse hasta dos meses después de la exigibilidad de la fecha para la declaración del impuesto a la renta.

c) Informe de precios de transferencia

El informe de precios de transferencia es el documento que sustenta el análisis de las operaciones realizadas con partes relacionadas y su cumplimiento o no con el principio de plena competencia. A continuación, exponemos los principales puntos de su contenido⁶⁶:

- Resumen ejecutivo, que incluye el alcance, contenido y conclusiones.
- Detalle de las transacciones efectuadas con partes relacionadas reflejando su monto, descripción, método aplicado y la parte relacionada con quien realizó la operación. Cabe mencionar que se requiere la descripción del sustento o razonabilidad económica de la transacción.
- Descripción de las características relevantes que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad de la operación, como por ejemplo, para el caso de servicios, elementos como su naturaleza y conocimiento técnico; para el caso de bienes tangibles sus características físicas, calidad y disponibilidad del bien; para intangibles, la forma de operación, tipo, duración, grado de protección, beneficios, detalles del licenciamiento, territorio, exclusividad, y otros; para financiamiento el monto, plazo, garantías, tasa de interés y esencia económica de la operación. Adicionalmente, se debe adjuntar la documentación pertinente como anexo, por ejemplo, en el caso de los servicios, los informes importantes en la prestación del servicio o cuando dicho documento genera un pago.
- Un análisis funcional respecto al grupo económico y la compañía local, detallando su historia, estructura organizacional y societaria, líneas de negocios y productos, funciones principales, riesgos y activos; así como los términos contractuales de las operaciones y negocios relevantes.
- Un análisis de mercado que detalle el comportamiento y evolución de la industria en los ámbitos mundial y local.
- El análisis económico, que describe y analiza las operaciones realizadas con partes relacionadas, metodología seleccionada, descripción y búsqueda de

⁶⁶ Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Ficha Técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia*, versión 6.0, (marzo 2018), 2-13.

comparables, ajustes de comparabilidad, comparables seleccionados y descartados con sus razones, información financiera de la compañía y de las empresas comparables, rango intercuartil, fuentes de información, y la conclusión del análisis respecto al cumplimiento, o no, del principio de plena competencia.

Para mayor detalle respecto al contenido del Informe, por favor referirse al Anexo V en el resumen de la normativa ecuatoriana de precios de transferencia vigente.

La última reforma considerada significativa en relación con la temática de precios de transferencia fue realizada en mayo de 2015 mediante la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 y la primera Ficha Técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia, la cual establece el contenido del Informe PT. En esta reforma se podría considerar que la Administración Tributaria trata de seguir ciertos conceptos de la Acción 13 que no constaban antes, como por ejemplo que cada una de las transacciones que se detallen en el informe deberán contar con una descripción del sustento o razonabilidad económica de la transacción.”⁶⁷ Con ello se puede considerar que la Administración Tributaria da un paso para cambiar la dimensión de los precios de transferencia, ya que además de constituir un instrumento de reparto del poder tributario entre los estados implicados, también requiere que la documentación de precios de transferencia describa el sustento o razonabilidad económica de las operaciones, valorando así su realidad y racionalidad. Aunque cabe indicar que este concepto se encuentra dispuesto en una ficha técnica, es decir, tal vez sin la fuerza jurídica necesaria.

Por lo anterior, este informe se puede considerar como exhaustivo a fin de que el auditor tributario entienda el contexto de la compañía, el grupo económico al que pertenece, la industria en la que se desenvuelve y el análisis técnico desde la perspectiva de precios de transferencia con una explicación detallada de la metodología e información utilizadas, así como con una descripción del sustento y razonabilidad económica de las operaciones analizadas.

Por ello que, en el caso de Ecuador, se podría considerar que el contenido del Informe de precios de transferencia, en términos generales, abarca lo requerido en el Archivo Local de la Acción 13, por lo que como información adicional en la

⁶⁷ *Ibíd.*, 2.

documentación de precios de transferencia se podría considerar al Archivo Maestro y al Informe País por País.

La documentación descrita es aquella asociada directamente al tema de precios de transferencia requerida por la normativa ecuatoriana, sin embargo, existe información adicional como aquella revelada en otros campos de la declaración de impuesto a la renta, en el Informe de Auditores Externos y en el Informe de Cumplimiento Tributario, que debería mantener consistencia.

Una vez expuestas la documentación de precios de transferencia que se debe desarrollar según la Acción 13 y la vigente para el caso ecuatoriano, en el siguiente punto se analizan las actuaciones de algunos países respecto a la implementación de la Acción 13.

2.2.3 Implementación de la Acción 13 a nivel regional y mundial

Es importante analizar las actuaciones de otros países, así como de Ecuador, respecto a la implementación y aplicación de la Acción 13 del Plan BEPS, y su relación con el intercambio automático de información del Informe País por País.

El Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales (en adelante “Foro Global”), es una entidad fundada en el año 2000 por la OCDE con el fin inicial de erradicar los paraísos fiscales, y que en la actualidad está llevando a cabo la coordinación del intercambio automático de información, a fin de promover la transparencia propiciada por el Plan BEPS.

En noviembre de 2016, más de 220 delegados de 85 jurisdicciones y 12 organizaciones internacionales se dieron cita en el marco de la novena reunión del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales⁶⁸. Entre los países de América Latina participantes de esta reunión podemos mencionar a Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana y Uruguay. Uno de los principales resultados de dicho evento fue el reconocimiento de los logros por parte de los países comprometidos con liderar y comenzar el intercambio automático de información sobre cuentas financieras para 2017, y en otros casos para 2018.

⁶⁸Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, *Declaración de resultados* (noviembre 2016).

Por su parte, el Ecuador se adhirió a esta entidad en abril de 2017, convirtiéndose en el país número 140, en octubre del mismo año recibió la visita de personal del Foro Global, y en noviembre el Servicio de Rentas Internas participó en la décima reunión de dicha entidad en Camerún.

Posteriormente, en diciembre de 2017, al respecto, la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, en su primera disposición general indica: *“El Servicio de Rentas Internas, la Superintendencia de Bancos y cualquier otro órgano de regulación y/o control, en el ámbito de sus respectivas competencias, emitirán la normativa secundaria necesaria para la implementación de las acciones o cumplimiento de las exigencias derivadas de la adhesión del Ecuador al “Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales”, especialmente respecto de la aplicación de normas y procedimientos de comunicación de información y debida diligencia, aceptadas internacionalmente.”*⁶⁹

También en diciembre de 2017, la Administración Tributaria publica en su página web información respecto al Foro Global, en la que indica que los compromisos adquiridos con dicho Foro son⁷⁰:

- Peer review⁷¹
- Estándares para el intercambio de información bajo pedido.
- Estándares para el intercambio automático de información de cuentas financieras.
- Acciones presentes y futuras en relación con el Foro Global.

Respecto al intercambio automático de información de cuentas financieras, la OCDE publicó el Reporte Común Estándar (Common Reporting Standard - CRS por sus siglas en inglés), que constituye el modelo de intercambio automático de información sobre cuentas financieras. El estado que lo adopte deberá contar con normas que regulen la obligación impuesta a las instituciones financieras de reportar la información requerida,

⁶⁹ Ecuador, *Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera*, Disposiciones Generales, Primera.

⁷⁰ Ecuador, Servicio de Rentas Internas, *Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales*, (diciembre 2017), 1. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/intercambio-de-informacion>

⁷¹ Se refiere a la revisión de un grupo de países que revisarán la implementación de los estándares respecto al intercambio de información.

según los convenios y estándares acordados en dichos convenios. Según esta propuesta, las instituciones financieras deberán revisar y procesar la información previo a su entrega a las autoridades, aplicando los “procedimientos de debida diligencia” y entregar información de las denominadas “cuentas reportables”, las cuales deben cumplir ciertos parámetros.

De entre la información que se debería reportar, respecto a los titulares de las cuentas de personas físicas y representantes de entidades, podemos mencionar, entre otros, los siguientes puntos⁷²:

- Nombre, domicilio, jurisdicción de residencia, número de identificación fiscal (NIF), fecha y lugar de nacimiento.
- Número de cuenta.
- Nombre y número de identificación de la institución financiera.
- El saldo o valor de la cuenta al final de un período reportado.
- Los intereses pagados o debidos, así como dividendos o cualquier otro ingreso derivados de los activos mantenidos en la cuenta respecto al período reportado.

Adicionalmente, también en diciembre de 2017, la Administración Tributaria publicó en su página web información respecto a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua (CAAM) en Materia Fiscal, en la que indica que la adhesión del Ecuador a esta entidad es el siguiente paso para lograr sus objetivos de cooperación en materia tributaria, la cual se encuentra en proceso. Esta Convención fue desarrollada con el fin de alinear los estándares internacionales para un efectivo intercambio de información.

De acuerdo a conversaciones con funcionarios del Servicio de Retas Internas, estas actuaciones del Ecuador respecto al intercambio de información, tienen como objetivo principal implementar el intercambio de información bajo pedido y el intercambio automático de información de las cuentas financieras. Por lo que, al momento, el Ecuador y el Servicio de Rentas Internas no consideran prioridad ni favorable la aplicación del Plan BEPS en su totalidad, ni en su estándar mínimo (que incluyen las Acciones 5, 6, 13

⁷² OCDE, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, segunda edición* (París: Éditions OCDE, 2017), 31-33. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion-9789264268074-es.htm>

y 14), ya que consideran que el Ecuador no está preparado para ello, como para manejar arbitrajes internacionales en temas tributarios, lo cual podría afectar su recaudación.

Por ejemplo, considerando que para el Plan BEPS uno de los objetivos es evitar la doble imposición internacional mediante una efectiva comunicación entre los países involucrados, podrían existir casos de “ajustes correlativos” en los que un análisis de operaciones entre partes relacionadas resulte en un ajuste de precios de transferencia en una jurisdicción, el mismo que debería reflejarse en la otra jurisdicción implicada, con el fin de no generar una doble imposición al grupo multinacional; estos casos podrían ocasionar una distribución de las rentas entre los países involucrados, lo que a su vez resultaría en una afectación en valores ya recaudados por uno de ellos.

Respecto a la implementación de la Acción 13 en forma específica, el Ecuador y el Servicio de Rentas Internas a la fecha tampoco la consideran una prioridad para los intereses del estado, según lo manifestado por los funcionarios.

Mientras tanto, varios países se encuentran modificando en la actualidad sus legislaciones internas, a fin de implementar la Acción 13 del Plan BEPS, que incluye el Informe País por País. De los países de América Latina que se encuentran en proceso de implementación de la Acción 13, podemos mencionar a Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Perú, México y Uruguay⁷³, según el reporte de la OCDE en su página web, que incluye una Lista de países que se encuentran en proceso de implementación del Informe País por País, lista que se la puede mirar en el Anexo VI, en la que obviamente Ecuador no aparece.

Cabe indicar que a la fecha de esta investigación no se han podido encontrar los resultados de la aplicación de la Acción 13, o bibliografía al respecto, debido principalmente a que los países se encuentran todavía en proceso de implementar estos procedimientos.

Aunque el Ecuador no ha implementado de manera formal y completa la Acción 13, se puede observar cierta influencia en las reformas tributarias de los últimos años, no obstante, el no estar alineado formalmente con los demás países de la región que ya se encuentran implementándola, no es consistente con los conceptos antes expuestos

⁷³ OCDE, *Country-Specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation*, <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>, (última actualización 16 de abril de 2018).

respecto a beneficiar la creación de un ambiente favorable para atraer la inversión extranjera directa, ni con un potencial mejoramiento del control tributario.

Sin embargo, en caso de una potencial implementación de la Acción 13 en el régimen jurídico ecuatoriano, en el siguiente punto exponemos los principales posibles efectos y desafíos.

2.2.4 Posibles efectos y desafíos de una potencial implementación de la Acción 13 del Plan BEPS en el régimen jurídico ecuatoriano

La falta de un proceso formal de aplicación de la Acción 13 del Plan BEPS en el Ecuador, dentro de nuestra investigación, no nos ha permitido contar con información y datos empíricos más precisos para establecer los efectos y desafíos de su implementación. Sin embargo, la información recabada y analizada a lo largo de la investigación nos ha permitido establecer algunos de los principales posibles efectos y desafíos de una potencial implementación de la Acción 13 del Plan BEPS en el régimen jurídico ecuatoriano, los cuales se exponen seguidamente.

a) Posibles efectos de una potencial implementación de la Acción 13 del Plan BEPS en el régimen jurídico ecuatoriano

- **Recaudación tributaria**

Uno de los principales objetivos del Plan BEPS, y de la Acción 13, es evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, que han originado disminuciones significativas de la recaudación tributaria a nivel mundial. En forma coherente con este criterio, uno de los principales posibles efectos sería evitar estas prácticas en el Ecuador, país que no es considerado como un territorio de baja imposición; por lo que se podría, en consecuencia, evitar la disminución de la recaudación fiscal en estos temas, e incluso aumentarla.

Adicionalmente, la implementación de la Acción 13 en el régimen jurídico ecuatoriano podría generar, al menos en un inicio, un mayor riesgo de un probable control tributario para las empresas y grupos económicos en los temas tratados, y en consecuencia

un potencial efecto positivo en la recaudación, derivado de un auto-control tributario por parte de los contribuyentes.

- **Disponibilidad de información para la Administración Tributaria**

A fin de conseguir los objetivos principales de BEPS, la Acción 13 se enfoca en que los grupos multinacionales proporcionen información considerada de calidad a las administraciones tributarias, con el objeto de que éstas puedan realizar un control tributario efectivo y eficiente, en favor de los intereses de sus estados.

Esta información de calidad se refiere a brindar a la administración tributaria la oportunidad de contar con una visión global de las políticas de precios de transferencia de las compañías multinacionales, sus modelos de negocios, sus estructuras de operación, sus actividades económicas, distribución de ingresos, impuestos pagados, acuerdos con otras administraciones tributarias, entre otros puntos, no sólo en su país sino en otros países; esto con el objeto de realizar un adecuado análisis de riesgos, que deberá ser contrastado posteriormente con información de otras fuentes, previo a iniciar investigaciones fiscales formales de aquellos riesgos considerados materiales. Este tipo de información podría estar disponible para la Administración Tributaria, como efecto de la aplicación de la Acción 13, y a través de los procedimientos y convenios de intercambio de información antes expuestos.

Respecto al Informe País por País, que está diseñado para ser sujeto de intercambio automático de información, según la recomendación de la OCDE, lo tendrían que presentar aquellos grupos con ingresos mayores a 750 millones de euros, situación que generalmente para los países en vías de desarrollo, incluido Ecuador, solamente aplicaría para pocos grupos económicos locales. Lo que al final provocaría que el Ecuador tenga acceso a más información de grupos internacionales que la que proporcionaría de grupos locales.

- **Documentación de precios de transferencia**

El contenido del Archivo Local propuesto por la Acción 13, en términos generales, es similar al de los Informes de precios de transferencia requeridos actualmente por la normativa ecuatoriana, por lo que se puede considerar que los principales efectos en la documentación en caso de aplicar la Acción 13, corresponderían al Archivo Maestro y al Informe País por País, siendo este último aplicable solamente para pocos grupos económicos locales.

- **Brindar mayor seguridad jurídica**

El Ecuador, en caso de alinearse a la implementación de la Acción 13, considerando su aplicación por gran parte de los países de la región y a nivel mundial, podría brindar mayor seguridad jurídica a los grupos económicos multinacionales, al encontrarse dentro del estándar regional y mundial; aportando de esta manera al fomento de la inversión extranjera directa.

La mayoría de grupos multinacionales ya se encuentran trabajando en la documentación que deben proporcionar a las administraciones tributarias, por lo que una potencial implementación en el Ecuador podría ser positiva a fin de mantener consistencia en la información reportada en cada uno de los países, ya que mientras más diferencias y particularidades existan en cada país, más complejos y costosos resultan los procesos de cumplimiento tributario para las compañías.

Adicionalmente, en caso de controversias tributarias, normalmente los jueces se remitirán a las normas locales expresas de cada país, por lo que encontrarse dentro del estándar regional y mundial en términos generales tendría un efecto positivo en la creación de un ambiente favorable para atraer la inversión extranjera, en este caso respecto a la seguridad jurídica.

- **Desarrollo de políticas de precios de transferencia**

Para los grupos multinacionales, tanto internacionales como locales, la implementación de la Acción 13, tendría como efecto que éstos deban desarrollar y

establecer sus políticas de precios de transferencia, en caso de no tenerlas aún, lo que les brinda la oportunidad de contar con una visión global de dichas políticas, de que su implementación tenga resultados coherentes en los diferentes países, de que la documentación sea uniforme y consistente en los diversos países, e incluso de obtener economías de escala respecto a sus proveedores en la elaboración y análisis de la documentación.

Cabe destacar también que la temática de precios de transferencia, además de evaluar los respectivos temas fiscales frente a los estados, se ha convertido en una herramienta gerencial para una mejor toma de decisiones, debido a la especialidad y profundidad en sus análisis.

b) Posibles desafíos de una potencial implementación de la Acción 13 del Plan BEPS en el régimen jurídico ecuatoriano

- **Interés por parte del estado**

Es importante considerar la situación económica y política del país; el nuevo gobierno de Lenin Moreno, a cargo del país desde mayo de 2017, luego de 10 años de gobierno de Rafael Correa, ha aceptado que el Ecuador atraviesa por una crisis económica derivada del gobierno anterior, caracterizada por varios casos de corrupción a todo nivel, lo cual ha generado también una crisis política, incluso dentro del mismo movimiento político del gobierno.

El Plan económico del Gobierno, respecto al componente tributario, de lo que se conoce hasta la fecha⁷⁴ y en términos generales, se enfoca en una mayor eficiencia en la recaudación tributaria a través de controlar la defraudación fiscal, racionalizando los beneficios y aumentando los aranceles, con incentivos tributarios respecto al impuesto a la renta y al impuesto a la salida de divisas (ISD) para nuevas inversiones realizadas en 2018 y 2019, así como su reducción gradual en general; gran parte de ello con el fin de crear un ambiente favorable que fomente la atracción de la inversión extranjera directa.

⁷⁴ Los términos generales de este plan fueron expuestos por el gobierno ecuatoriano en marzo 2018.

Sin embargo, la falta de interés por parte del Estado Ecuatoriano y su Administración Tributaria respecto a la implementación de la Acción 13 se convierte en el primer desafío, y a diferencia de los demás países de la región, no contribuiría de forma positiva a crear un ambiente favorable que fomente la atracción de la inversión extranjera directa, lo que tampoco sería coherente con el Plan de Gobierno en materia fiscal.

- **Control tributario especializado**

A partir de los procesos de intercambio de información, y en caso de llegar a la aplicación de la Acción 13, la Administración Tributaria tendría acceso a información que le podría permitir desarrollar adecuados análisis de riesgos y fiscalizaciones en esta temática con mejores resultados, propendiendo al desarrollo de un control tributario más efectivo y eficiente en estos temas, y que así sea percibido por las empresas.

Esto no resulta ser una tarea fácil, ya que este tipo de fiscalizaciones incluyen estructuras, modelos de negocio, operaciones y conceptos sofisticados, por lo que representa uno de los principales desafíos para la Administración Tributaria el contar con una estructura formada por un equipo de profesionales altamente especializado, que puedan generar: en primer lugar un alto riesgo en los contribuyentes de que puedan ser sujetos a una fiscalización en estos temas, generando un auto-control tributario; y en segundo lugar, en caso de llegar a una fiscalización, que ésta sea desarrollada con un alto nivel técnico.

Al respecto, es importante indicar que el aspecto técnico dentro del control tributario brinda tranquilidad a los grupos multinacionales, en relación a la interpretación de los conceptos, operaciones y posibles actuaciones, ya que dichos temas y controversias son manejados en ese nivel, generando, en la práctica, reglas claras y un efecto positivo para mantener la inversión extranjera directa. No obstante, llegar a ello requiere de recursos y tiempo, que normalmente son escasos.

- **Confidencialidad de la información**

Derivado de que la aplicación de la Acción 13 proporcionaría información, local e internacional, sensible de los grupos multinacionales, es un desafío para la

Administración Tributaria desarrollar los mecanismos necesarios, tanto a nivel jurídico como práctico, que permitan mantener la confidencialidad de dicha información, incluyendo por ejemplo sistemas con tecnología de acceso restringido a la información, y sanciones administrativas y penales claras y severas; que mitiguen el riesgo de incumplimiento de la confidencialidad.

- **Diferencias en variables de análisis**

En la práctica, puede ser un verdadero desafío para los contribuyentes recabar y consolidar información de varias entidades del grupo económico de distintos países con diferentes variables a fin de que ésta sea consistente, por lo que es importante armonizar las variables de los distintos países que forman parte del análisis como son la moneda, fechas de cierre de la información financiera, plazos de presentación, lengua, entre otros.

- **Implementar las políticas de precios de transferencia**

Para los grupos multinacionales, tanto internacionales como locales, la implementación de la Acción 13, además de tener como efecto que deban desarrollar y establecer sus políticas de precios de transferencia, tienen como desafío su implementación, así como el control permanente para que los resultados sean consistentes en los distintos países.

De la misma forma, tienen como desafío desarrollar la documentación requerida en cada uno de los países en los que opera, ya que como se mencionó, mientras más diferencias existan en los requerimientos en cada país, más compleja y costosa se vuelve la documentación.

Capítulo tercero:

Conclusiones y recomendaciones

La presente investigación tuvo como objetivo analizar la situación del Ecuador frente a las tendencias mundiales de la fiscalidad internacional, y de forma específica, ante una potencial implementación de la Acción 13 del Plan BEPS en el régimen jurídico ecuatoriano.

Este trabajo estableció como uno de sus objetivos realizar un estudio explicativo, analítico y crítico sobre las problemáticas de la fiscalidad internacional en la economía actual, y su consecuente relación con el Plan BEPS, como tendencia fiscal internacional en la actualidad.

Otro de los objetivos fue explicar y realizar un análisis crítico, tanto de la documentación de precios de transferencia propuesta por la OCDE a través de la Acción 13 del Plan BEPS, como de la documentación de precios de transferencia requerida en la actualidad en el Ecuador, para posteriormente establecer los principales y posibles efectos y desafíos de una potencial implementación de la Acción 13 en el régimen jurídico ecuatoriano.

Luego de desarrollar esta investigación, podemos arribar a las siguientes conclusiones y recomendaciones:

3.1 Conclusiones

3.1.1 Durante las últimas décadas el mundo ha experimentado cambios sustanciales en el desarrollo del comercio internacional relacionados con el incremento notable en el intercambio de flujos de capital y movilidad de personas entre estados; este fenómeno, denominado globalización económica, ha afectado la economía mundial, que incluye tanto a los países desarrollados como en vías de desarrollo, puesto que las operaciones comerciales, financieras o de cualquier otra índole, se mueven con la libertad suficiente y sin barreras en las fronteras, debido a las tecnologías disponibles y a la eliminación o complejidad en los controles. Este fenómeno ha conducido a una nueva era de la economía, caracterizada por ser cada vez

más digital, convirtiéndose en una tendencia irreversible, que obliga a que los estados se adapten a ella.

- 3.1.2 Los estados desarrollaron, en su mayoría, sus sistemas tributarios cuando el proceso de globalización no se encontraba en auge, por lo que dichos sistemas fueron creados en otro escenario económico. No obstante, este escenario ha cambiado originando que las acciones de un estado se vean limitadas o distorsionadas por las acciones o políticas adoptadas por otros estados, ocasionado un impacto principalmente en los sistemas de los impuestos a la renta de las sociedades. Estas acciones son ejecutadas a través de la soberanía fiscal y el poder tributario de cada estado, elementos que son la base fundamental de un estado.
- 3.1.3 Derivado de la globalización, la estructura del comercio internacional ha cambiado drásticamente, ya que antes el comercio consistía principalmente en el intercambio de bienes producidos a nivel nacional entre varios países, mientras que actualmente gira cada vez más en torno a la fragmentación geográfica de los procesos de producción mediante las cadenas globales de valor. En este escenario, las empresas multinacionales tienen la posibilidad de localizar ciertas actividades, inmersas en la cadena global de valor de sus negocios, en diferentes países, a través de mecanismos como la inversión extranjera directa, y en función de las variables más favorables que los estados les ofrezcan.
- 3.1.4 Dentro de los factores determinantes para la inversión extranjera directa, según la CEPAL, el tema impositivo es apenas una de las múltiples variables analizadas previo a una inversión en el exterior, sin embargo, es una realidad que los estados, como resultado del ejercicio de su soberanía fiscal y poder tributario, en las últimas décadas han ofrecido ventajas fiscales con el fin de crear ambientes favorables para atraer dicha inversión, originando una competencia fiscal internacional; y en algunos casos siendo estas ventajas evidentes y considerables, lo que han originado una “caída hacia el abismo” (race to the bottom) respecto a los impuestos corporativos, y por consiguiente una competencia fiscal perjudicial.

- 3.1.5 A partir de la competencia fiscal perjudicial, se originan los denominados paraísos fiscales, que se caracterizan por mantener niveles de imposición corporativo bajo o nulo, falta de intercambio de información efectiva, falta de transparencia y falta de actividad sustancial de las compañías domiciliadas en sus territorios. Ante ello se destaca el fracaso de la política inicial de la OCDE en su lucha contra los paraísos fiscales, que desembocó en nuevas actuaciones como el Plan BEPS. Al respecto se puede concluir que una solución sustancial y de fondo a la competencia fiscal perjudicial, como problemática fiscal internacional, es la concientización de los estados a fin de lograr una armonización de las normativas fiscales a nivel mundial.
- 3.1.6 Otra problemática de la fiscalidad internacional que ha traído la globalización económica y la competencia fiscal perjudicial, es la doble imposición internacional, la que se genera cuando dos o más estados gravan el mismo objeto imponible al mismo contribuyente mediante dos o más impuestos de naturaleza idéntica o análoga. Partiendo de que los estados han considerado que esta problemática tiene un efecto negativo sobre la inversión extranjera directa, ha sido una de sus principales preocupaciones en los últimos tiempos, y para la que han tomado medidas, tanto unilaterales como bilaterales o multilaterales, estas últimas a través de la firma de convenios.
- 3.1.7 El tema de precios de transferencia, que surge en Gran Bretaña y Estados Unidos desde hace un siglo, se enfoca en que los estados puedan controlar a los contribuyentes respecto de los efectos derivados de la erosión de sus bases imponibles, a través del traslado de beneficios mediante operaciones con empresas relacionadas. Por ello esta temática, considerando el alto nivel de operaciones entre empresas relacionadas en la globalización económica y el control tributario de los estados de dichas operaciones, ha llegado a ser parte importante de las planificaciones tributarias internacionales.
- 3.1.8 La planificación tributaria internacional, motivada en gran parte por la competencia fiscal perjudicial, era considerada hace un par de décadas como un proceso de actos lícitos que tenía como fin administrar eficientemente los recursos del negocio, misma que es consistente con el concepto de economía

de opción. Por ello que era considerada legítima y hasta exigible, y diferente de los conceptos de elusión y evasión. Sin embargo, en la actualidad este concepto ha dado un giro, ya que en caso de que las compañías aprovechen ventajas tributarias de un paraíso fiscal o similar, se presume la existencia de elusión fiscal internacional, basada en evaluaciones y justificaciones ya no de orden legal, sino ético y moral, pasando a ser considerada una planificación fiscal agresiva, e incluyendo como responsables a las empresas de asesoría jurídica y fiscal.

- 3.1.9 Considerando los hechos mencionados y la preocupación de los estados por cuidar su recaudación tributaria, se originaron discusiones y finalmente posiciones, que resultaron en que los países del G8, en el año 2013, encarguen a la OCDE que se ocupe del tema. En el año 2015, con el aval de los países del G20 y con la participación de países desarrollados y en vías de desarrollo bajo un concepto de inclusión, la OCDE publica el Plan BEPS (Base Erosion Profit Shifting), conformado por 15 acciones. Este Plan, basado en conceptos como la sustancia económica, la transparencia y la armonización de la normativa internacional, tiene como objetivo evitar la erosión de las bases imponibles de impuesto a la renta y el traslado de beneficios, a través de una propuesta de posibles soluciones a los efectos derivados de algunas de las principales problemáticas de la fiscalidad internacional, como son la competencia fiscal perjudicial, las estrategias de planificación fiscal agresiva aplicadas por las multinacionales (incluye precios de transferencia), y la falta de transparencia y coordinación entre administraciones tributarias. Por ello el Plan BEPS supone un mejor alineamiento entre la localización de los beneficios gravables y la localización de las actividades económicas y la creación de valor; así como una mayor transparencia a través de un intercambio de información automático y efectivo entre administraciones tributarias, para una aplicación más eficiente de las legislaciones de cada estado a través del control tributario. Aunque este Plan, de acuerdo con algunos autores, no toca ciertos aspectos medulares que forman el régimen internacional tributario y considerando las limitaciones a su implementación, podemos concluir que

en la actualidad el Plan BEPS se ha convertido en la tendencia de la fiscalidad internacional más importante y de mayor influencia en los estados y sus sistemas fiscales a nivel mundial.

- 3.1.10 La Acción 13 que se refiere a la documentación de precios de transferencia que deben presentar ciertos contribuyentes a las administraciones tributarias, tiene tres niveles de documentación: Archivo Maestro, Archivo Local e Informe País por País. Esta documentación tiene como objetivo principal que los contribuyentes proporcionen cierto tipo de información a las administraciones tributarias, con el fin de que éstas puedan realizar un efectivo y eficiente control tributario, en favor de la recaudación tributaria. Adicionalmente, cabe destacar que la función de los precios de transferencia ya no es sólo ser un instrumento de reparto del poder tributario entre estados, sino también de valorar la realidad y racionalidad de dichas operaciones.
- 3.1.11 Si bien el Ecuador no ha adherido el Plan BEPS de manera formal, sus criterios si han tenido influencia en las reformas tributarias realizadas en los últimos años, aunque éstos han sido adaptados con ciertas particularidades en algunos casos. Sin embargo, al momento, el Ecuador y el Servicio de Rentas Internas no consideran prioritario ni favorable la aplicación del Plan BEPS en su totalidad, ni en su estándar mínimo (que incluye las Acciones 5, 6, 13 y 14), ya que consideran que el Ecuador no está preparado para ello, como por ejemplo para manejar arbitrajes internacionales en temas tributarios, lo cual podría afectar su recaudación. Respecto a la implementación de la Acción 13 en forma específica, tampoco la consideran una prioridad para los intereses del estado. Mientras tanto, gran parte de los países de la región y a nivel mundial se encuentran en procesos de implementación de la Acción 13. Por ello, el no estar alineado formalmente con los demás países de la región que ya se encuentran implementándola, no es consistente con los conceptos antes expuestos respecto a beneficiar la creación de un ambiente favorable para atraer la inversión extranjera directa, ni con un potencial mejoramiento del control tributario.

3.1.12 Derivado de una potencial implementación de la Acción 13 en el régimen jurídico ecuatoriano, se puede concluir en los siguientes principales y posibles efectos:

- a) En forma coherente con los objetivos del Plan BEPS, uno de los posibles efectos sería evitar las prácticas de erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios en el Ecuador, por lo que se podría, en consecuencia, evitar la disminución de la recaudación fiscal en estos temas, e incluso aumentarla.
- b) La Administración Tributaria podría tener acceso a información que le permita lograr un mejoramiento en el control tributario de esta temática.
- c) En términos generales, el contenido del Archivo Local es similar al contenido del Informe requerido en Ecuador, por lo que se puede considerar que los principales cambios se centran en el Archivo Maestro y en el Informe País por País.
- d) El Ecuador, en caso de alinearse a la implementación de la Acción 13, considerando su aplicación por gran parte de los países de la región y a nivel mundial, podría brindar mayor seguridad jurídica a los grupos económicos multinacionales, al encontrarse dentro del estándar regional y mundial; aportando de esta manera al fomento de la inversión extranjera directa.
- e) Para los grupos multinacionales, tanto internacionales como locales, la implementación de la Acción 13, tendría como efecto que éstos deban desarrollar y establecer sus políticas de precios de transferencia, en caso de no tenerlas aún, lo que les brinda la oportunidad de contar con una visión global de dichas políticas y de que su implementación tenga resultados coherentes en los diferentes países.

3.1.13 Derivado de una potencial implementación de la Acción 13 en el régimen jurídico ecuatoriano, se puede concluir en los siguientes principales y posibles desafíos:

- a) La falta de interés por parte del estado ecuatoriano y su administración tributaria respecto a la implementación de la Acción 13 se convierte en el primer desafío, y a diferencia de los demás países de la región, no

contribuiría de forma positiva a crear un ambiente favorable que fomente la atracción de la inversión extranjera directa, lo que tampoco sería coherente con el Plan de Gobierno en materia fiscal.

- b) A partir de los procesos de intercambio de información, y en caso de llegar a la aplicación de la Acción 13, la Administración Tributaria tendría acceso a información que le podría permitir desarrollar adecuados análisis de riesgos y fiscalizaciones en esta temática con mejores resultados. Sin embargo, este tipo de fiscalizaciones incluyen estructuras, modelos de negocio, operaciones y conceptos sofisticados, por lo que representa uno de los principales desafíos para la Administración Tributaria el contar con una estructura formada por un equipo de profesionales altamente especializado, que puedan generar un alto riesgo en los contribuyentes de que puedan ser sujetos a una fiscalización en estos temas, generando un auto-control tributario; y en caso de llegar a una fiscalización, que ésta sea desarrollada con un alto nivel técnico.
- c) A partir de recibir información local e internacional sensible de los grupos multinacionales, es un desafío para la Administración Tributaria desarrollar los mecanismos necesarios, tanto a nivel jurídico como práctico, que permitan mantener la confidencialidad de dicha información.
- d) Un desafío para los contribuyentes podría ser recabar y consolidar información de varias entidades del grupo económico de distintos países con diferentes variables a fin de que ésta sea consistente, por lo que es importante armonizar las variables de los distintos países que forman parte del análisis como son la moneda, fechas de cierre de la información financiera, plazos de presentación, lengua, entre otros.

Los grupos multinacionales tienen como desafío la implementación de sus políticas de precios de transferencia y su control permanente, para que los resultados sean consistentes en los distintos países; así como desarrollar la documentación requerida en cada uno de los países en los que opera.

3.2 Recomendaciones

- 3.2.1 Considerando que la planificación fiscal agresiva responde principalmente a la competencia fiscal perniciosa y a un mal diseño de los sistemas fiscales de los estados, una buena solución y recomendación es entonces modificar y armonizar dichos sistemas fiscales, lo cual es consistente con uno de los objetivos del Plan BEPS. Y aunque en ciertos temas el Plan BEPS podría en la actualidad favorecer más a unos estados que a otros, como por ejemplo en temas de arbitrajes y controversias; respecto a la Acción 13 y su potencial aplicación en el Ecuador, de lo analizado en esta investigación, no se encontraron efectos negativos al respecto, y por el contrario los efectos podrían ser positivos, tanto para el Ecuador como para las compañías multinacionales. Por ello que se recomienda la aplicación de la Acción 13 en el régimen tributario ecuatoriano.
- 3.2.2 Se aplique o no la Acción 13 en el Ecuador, es fundamental y parte de las recomendaciones, que para el desarrollo y mejoramiento del control tributario en esta temática, se invierta en una estructura conformada por un equipo de profesionales altamente especializado que puedan generar un alto riesgo tributario en los contribuyentes, de que puedan ser sujetos a una fiscalización en estos temas, generando un auto-control tributario, y en caso de llegar a una fiscalización, que ésta sea desarrollada con un alto nivel técnico.
- 3.2.3 Desde la perspectiva de los contribuyentes, es importante que el estado brinde seguridad respecto a sus derechos, por lo que en caso de implementar la Acción 13 recomendamos seguir sus sugerencias, en temas como que para una fiscalización no solamente debe realizarse un análisis general del Informe País por País, sino que dicha fiscalización debe ser analizada y sustentada con todos los elementos posibles que brinden una posición y argumento sólidos.
- 3.2.4 Para los grupos económicos multinacionales, especialmente locales, se recomienda el desarrollo de sus políticas de precios de transferencia, en caso de no tenerlas aún, y su adecuada implementación, con el fin de que puedan contar con una visión global y una posición sólida respecto a dichas

políticas; y de que su implementación tenga resultados coherentes en los diferentes países, ante posibles controles tributarios, ya sea en Ecuador o en otro país.

Bibliografía

- Albiñana García, César. *Sistema tributario español y comparado*, 2.^a ed. Madrid: Tecnos, 1992.
- Baistrocchi, Eduardo, dir. *Litigios de precios de transferencia: teoría y práctica*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2008.
- Bettinger Barrios, Herbert. *Precios de Transferencia: sus efectos fiscales*. México DF: Ediciones Fiscales ISEF, 2000.
- Campagnale, Norberto Pablo, Catinot, Silvia Guadalupe y Parrondo, Alfredo Javier. *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*. Buenos Aires: La Ley, 2000.
- Carpio, Romeo, *La planificación tributaria internacional*. Quito: Abya Yala, Revista Retos, Año 2, Núm. 3., 2012.
- CEPAL, *Informe sobre La inversión en América Latina y el Caribe* (1997). En Jesús A. Mogrovejo, “Factores determinantes de la inversión extranjera directa en algunos países de Latinoamérica, Vol. 5-2, Estudios Económicos de Desarrollo Internacional, 2005.
- CIPOLLINA, S., *La legge civile e la legge fiscale, op. cit.*, 146, el caso Duque de Westminster. En César García Novoa, “Hacia un nuevo derecho tributario global”. La Paz: Ed. Vergara & Asociados / Plural editores, 2016.
- Collantes, Jorge Luis, dir., De la Vega Justribó, Bárbara, coord., *Derecho Internacional económico y de las inversiones internacionales, primera ed.* Lima: Palestra Editores, 2009.
- Cordón Ezquerro, Teodoro, dir. *Manual de fiscalidad internacional*. 2.^a ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), *Evolución del sistema internacional de comercio y sus tendencias desde una perspectiva de desarrollo*. Ginebra: UNCTAD, 2105.
- Durán Lima, José, Zaclicever, Dayna. *América Latina y el Caribe en las cadenas internacionales de valor*. Santiago de Chile: Naciones Unidas/CEPAL, 2013.
- García Novoa, César. *Hacia un nuevo derecho tributario global*. La Paz: Ed. Vergara & Asociados / Plural editores, 2016.

- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). *XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. México: ILADT, 2015.
- Montaño Galarza, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 2006.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). *Country-Specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation*. Última actualización: 16 de abril de 2018. <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>
- _____. *Corporate income tax rate*, http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_III
- _____. *Declaración de resultados, Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales*, noviembre 2016.
- _____. *Developing countries and BEPS*. <http://www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beps.htm>
- _____. *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, segunda edición*. París: Éditions OCDE, 2017. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion-9789264268074-es.htm>
- _____. *Garantizando la confidencialidad, Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales*, 2012.
- _____. *Harmful Tax Competition*, 1998.
- _____. *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, informes finales 2015, resúmenes*. OCDE, 2015.
- _____. *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, informes finales 2015, nota explicativa*. OCDE, 2015.
- _____. *Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, documentación de precios de transferencia, acción 13 – informe final*. París: OCDE, 2015.
- Patón García, Gemma, coord. *Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica*. Lima: ECB, 2016.

- Ramos Angeles, Jesús Alberto. *El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: un enfoque crítico a propósito de los Final Reports 2015*. Lima: Revista derecho civil & sociedad, No 45, Octubre 2015.
- República del Ecuador. *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Quito, 17 de noviembre de 2004. Registro Oficial No. 463, 2004.
- _____. *Reglamento para la aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Quito. Registro Oficial, Suplemento 209, 2010.
- Rivas Coronado, Norberto, *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar*. Santiago de Chile: Editorial Magril Limitada. Texto Refundido del IRS Español, 2000.
- Serrano Antón, Fernando, dir. *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001.
- Servicio de Rentas Internas, SRI, Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455. Quito. Registro Oficial No. 511, 2015.
- _____. Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000532. Quito. Registro Oficial No. 913, Sexto Suplemento, 2016.
- _____. *Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales*. Quito, diciembre 2017. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/intercambio-de-informacion>
- _____. *Ficha Técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia, versión 5.0*. Quito. Marzo 2018.
- Vallejo Chamorro, José María. *La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea*. ICE No.825. septiembre-octubre 2005.
- Vallejo Chamorro, José María y Lousa, Manuel Gutiérrez. *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. Documentos*. DOC No.6/02. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- Yupanguí Carrillo, Yolanda. *Posibilidad de Evitar la Elusión Tributaria y Figuras Relacionadas. Ponencia presentada en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Cartagena-Colombia, 2010.

Anexos

Anexo I: Resumen de las acciones del Plan BEPS

A continuación, se realiza un resumen de las Acciones del Plan BEPS, en base a dos reportes combinados y emitidos por la OCDE denominados: 1.- “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Nota explicativa, Informes Finales 2015” y 2.- “Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Informes Finales 2015, Resúmenes”.

Acción 1 – Abordar los retos de la economía digital para la imposición

Esta acción aborda los desafíos fiscales de la economía digital, misma que se define como el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de información y la comunicación (*TIC*), mejorando, ampliando e innovando la economía en general y sus procesos. Este Informe (de la Acción 1) concluye que no es posible delimitar con precisión la economía digital, ya que se confunde con la propia economía en su conjunto, no obstante, considera a actividades como el comercio electrónico, tiendas de aplicaciones, publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en redes, negociación de alta frecuencia y servicios de pagos en línea, como parte de la economía digital.

Sin embargo, debido a que los desafíos y posibles soluciones se relacionan con conceptos fundamentales del actual régimen fiscal internacional, se concluye la necesidad de realizar un seguimiento de los avances, así como revisar y analizar la información, a fin tomar definiciones al respecto que puedan ser dinámicas y oportunas.

Acción 2 - Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos

Los mecanismos híbridos se basan en las divergencias y asimetrías existentes en el tratamiento fiscal de una entidad o un instrumento financiero en dos o más jurisdicciones, lo que en ciertos casos termina en una doble no imposición o en el diferimiento de los impuestos. Este Informe (de la Acción 2) recomienda por un lado la modificación de las

normas internas de los estados, y por otro la modificación de ciertos textos en los convenios para evitar la doble imposición, a fin de conseguir mayor coherencia en el tratamiento tributario de estos mecanismos y su neutralización, evitando así las deducciones múltiples de gastos incurridos una sola vez, deducciones sin la correspondiente tributación de las rentas, y la generación de múltiples deducciones por doble imposición a partir de un único impuesto pagado.

Al neutralizar los desajustes fiscales de los mecanismos híbridos, el fin de las normas es impedir la aplicación de estructuras elusivas, sin un impacto negativo en el comercio internacional y la inversión.

Acción 3 – Refuerzo de la normativa sobre CFC

Las normas CFC⁷⁵ se aplican a empresas en el exterior cuyo control lo ejercen accionistas de la jurisdicción de la matriz y responden al riesgo de erosión de la base imponible en el país de residencia de la matriz, trasladando sus rentas a una CFC y difiriendo el pago de los tributos. Estas normas entraron en vigor a partir de 1962, sin embargo, no han sufrido las actualizaciones necesarias, por lo que el Informe de la Acción 3 presenta distintas recomendaciones para el diseño de normas más eficaces. Estas recomendaciones no constituyen estándares mínimos, sin embargo, hace hincapié en que estas normas juegan un papel importante en la lucha contra BEPS, ya que se orientan a la transparencia fiscal internacional, cuidando no generar doble o sobre imposición.

Acción 4 – Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en interés y otros pagos financieros

La incidencia de las normas fiscales en la ubicación de la deuda dentro de los grupos multinacionales es una práctica conocida, ya que es posible aumentar el endeudamiento de una o varias entidades del grupo a través de préstamos intragrupo.

La metodología recomendada en esta Acción se basa en un ratio fijo que limita las deducciones por intereses a un porcentaje de sus beneficios antes de intereses, impuestos,

⁷⁵ Por sus siglas en inglés de Controlled Foreign Corporation.

depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés), rango que recomienda sea del 10 al 30%, con determinadas excepciones, y que se recomienda aplicar en coordinación con las normas nacionales. Así, esta acción, que se ve afectada también por las normas de precios de transferencia, pretende principalmente que las deducciones de intereses estén vinculadas directamente a una renta gravable generada por sus actividades económicas.

Acción 5 – Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

Las preocupaciones actuales sobre este tema se centran en los regímenes preferenciales utilizados para el traslado de beneficios y la falta de transparencia. Respecto al primer punto, los países que intervinieron acuerdan en la necesidad de reforzar el criterio de actividad sustancial utilizado para evaluar regímenes preferenciales, comenzando por tratar los regímenes de propiedad intelectual. Así, el criterio de actividad sustancial debe garantizar que los contribuyentes que se acogen a estos regímenes hayan efectivamente realizado un gasto real en actividades de investigación y desarrollo, generando crecimiento y empleo.

En relación a la transparencia, se ha acordado un marco de referencia para el intercambio espontáneo, automático y obligatorio de información relevante con la mayor participación posible de los países.

Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de convenios

Esta acción recoge un estándar mínimo acerca del uso abusivo de convenios, principalmente de la búsqueda del convenio más favorable (treaty shopping), ya que se considera como una de las principales causas por las que BEPS origina un problema, al minar la soberanía tributaria de los estados reclamando indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio en circunstancias en las que dichas ventajas no resultarían aplicables.

Varias de estas medidas anti-abuso ya se encuentran en los comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, sin embargo, la finalidad es incorporarlas en los textos

de los convenios bilaterales vigentes, con el objeto de clarificar que los convenios no están previstos para provocar una doble no imposición.

Acción 7 – Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP

En general, los convenios fiscales establecen que los beneficios empresariales de una entidad no residente sean gravables en un estado únicamente cuando dicha entidad cuente con un establecimiento permanente en dicho estado al que se le atribuyen los beneficios. Por lo que la definición de establecimiento permanente es vital para determinar si los beneficios son tributables o no. Este Informe de la Acción 7 incluye cambios a la definición de establecimiento permanente al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE orientados a evitar medidas de elusión.

Acciones 8 - 10 – Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor

Las normas para la determinación de los precios de transferencia aplicables a operaciones entre partes relacionadas dentro de un grupo multinacional, determinan a su vez el reparto y asignación de beneficios en cada una de las entidades del grupo y país. No obstante, los estándares vigentes en los últimos años pueden ser objeto de una aplicación orientada a atribuir beneficios que no están alineados a la actividad económica que genera una entidad. Por ello que estas Acciones se han enfocado en garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. Estos temas han modificado en julio de 2017 las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

La Acción 8 analiza los aspectos de precios de transferencia relacionados con los intangibles, ya que una errónea distribución de beneficios de activos valiosos resulta en la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Así, este Informe plantea que la titularidad jurídica de los intangibles, por sí sola, no origina necesariamente el derecho a los beneficios, total o en parte, sino que dichos beneficios de explotación deben determinarse en base a las actividades económicas que los generan.

La Acción 9 examina la asignación contractual de riesgos económicos y su consecuente atribución de beneficios, ya que podría ser que dichos beneficios no correspondan a las actividades efectivamente desarrolladas por una entidad. Por ello que la conducta, desde la perspectiva de su actividad económica, será la que complemente o reemplace los términos contractuales, cuando estos estén incompletos o sean incompatibles.

La Acción 10 trata ciertos temas como las operaciones irracionales desde una perspectiva comercial y de negocios para las entidades involucradas, el uso de métodos de precios de transferencia que resulten en el diferimiento de rentas de las principales actividades económicas del grupo multinacional, y ciertos tipos de pagos, como costos de gestión y administración de las casas matrices, que mantienen una falta de coherencia y compatibilidad con la creación de valor, y en consecuencia erosionan la base imponible. En los casos de que las operaciones carezcan de racionalidad comercial, se permite ignorar los acuerdos a efectos del análisis de precios de transferencia.

Adicionalmente, estas problemáticas de precios de transferencia también se relacionan con las Acciones 3, 4, 6, 13 y 14, manteniendo la vigencia del principio de plena competencia. Al respecto, el Plan BEPS no incluye una alternativa al mencionado principio, ni una transición a sistemas más orientados al reparto de beneficios en cada jurisdicción, sino que intenta solucionar los defectos en el sistema actual. No obstante, las Directrices de la OCDE aceptan el método de reparto de beneficios (*profit split*) y el enfoque del “informe país por país” tratado en la Acción 13, que al parecer van en este mismo sentido.

Acción 11 – Evaluación y seguimiento de BEPS

Esta Acción analiza datos y metodologías disponibles de información con el fin de medir principalmente el impacto de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios desde una perspectiva fiscal y económica a nivel mundial, sin embargo, concluye la existencia de limitaciones significativas de información para realizar análisis precisos de dicho impacto.

No obstante, luego de varios estudios, se obtuvo como resultado que se registran pérdidas globales de recaudación en relación al impuesto a las sociedades de entre 4% y 10%, es decir, 100 a 240 millones de dólares al año.⁷⁶

Por lo que esta Acción al mismo tiempo recomienda establecer garantías de protección y confidencialidad de los datos de los contribuyentes, recomienda mejorar el análisis de la información ya existente mediante el acceso a información que ya recaban las administraciones tributarias, así como de los nuevos datos a través de las acciones 5, 13 y 12. Todo esto con el fin de proporcionar información internacionalmente comparable y coherente, así como estimaciones directas y más precisas de BEPS en el futuro, y en consecuencia buscar una mayor eficacia de las medidas antielusivas bajo análisis.

Acción 12 – Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

Ante la falta de información completa y puntual relacionada con las estrategias de planificación fiscal agresiva, esta Acción establece un marco para el diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones y estructuras agresivas o abusivas. Adicionalmente, incluye recomendaciones con el fin de mejorar la coordinación y el intercambio de información entre administraciones tributarias.

Acción 13 – Reexaminar la documentación de precios de transferencia

Esta Acción evalúa la documentación de precios de transferencia con el fin de aumentar la transparencia y calidad de la información que se proporciona a la administración tributaria a fin de que puedan establecer la existencia de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios mediante prácticas de precios de transferencia, así como teniendo en cuenta los costos de cumplimiento de las empresas. La recomendación, que abarca tres niveles de información, a través del archivo maestro, el archivo local y el informe país por país, es parte principal del análisis en este estudio, el mismo que se desarrolla en el capítulo segundo.

⁷⁶ OCDE, *Nota explicativa*, 18.

Acción 14 – Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

Las recomendaciones del Plan BEPS no deben generar inseguridad jurídica y originar situaciones de doble imposición involuntaria, por lo que mejorar los mecanismos de resolución de controversias es una parte fundamental de este Plan.

Las medidas de esta Acción están orientadas a reforzar la eficacia y eficiencia del procedimiento amistoso, el cual normalmente se encuentra en los convenios para evitar la doble imposición, velando por oportuna y efectiva resolución de controversias respecto a su interpretación o aplicación, acciones basadas en un sólido compromiso político. Esto se pretende lograr a través de un mecanismo de supervisión inter pares, que tiene como objetivo asegurar la plena aplicación de los procedimientos amistosos, de la implementación de los procedimientos administrativos que permitan su aplicación, y que los contribuyentes tengan acceso efectivo a los mismos.

Acción 15 – Desarrollar un instrumento multilateral

Adicionalmente a los desafíos de fondo que enfrenta el Plan BEPS, está el hecho de que parte de sus recomendaciones deberían plasmarse en la gran cantidad de convenios bilaterales, complicando así la aplicación efectiva de dichas recomendaciones. Por ello que esta Acción evaluó la viabilidad de un instrumento multilateral que produzca los mismos efectos que una renegociación simultánea de los miles de convenios fiscales bilaterales, concluyendo que dicho instrumento es recomendable y posible, y que debería negociarse lo más pronto posible.

Sin embargo, este instrumento multilateral, que tendría una suerte de mega legislación en el ámbito fiscal, podría tener problemas en su adopción basadas en la defensa de los intereses y soberanía de los estados, por lo que se debe ser muy cuidadoso y preciso en su contenido.

Anexo II: Documentación de precios de transferencia – Archivo maestro

En el archivo maestro debe consignarse la siguiente información:

Estructura organizativa

- 2.1 Organigrama que ilustre la estructura jurídica y la propiedad del capital de la EMN, así como la localización geográfica de las entidades operativas.

Descripción del negocio o negocios de la EMN

- 2.2 Descripción general por escrito del negocio de la EMN, indicando:

- 2.2.1 Principales factores impulsores de los beneficios empresariales;
- 2.2.2 Una descripción de la cadena de suministro de los cinco principales productos y/o servicios del grupo en términos de facturación, así como cualesquiera otros productos o servicios que representen más del 5% de la cifra de negocios del grupo. La descripción requerida podrá presentarse en forma de gráfico o diagrama;
- 2.2.3 Una lista y breve descripción de los acuerdos significativos de prestación de servicios entre miembros del Grupo Multinacional, distintos de los servicios de investigación y desarrollo (I+D), en particular una descripción de las capacidades de los principales centros que presten servicios significativos y de las políticas sobre precios de transferencia utilizadas para repartir los costes de los servicios y determinar los precios a pagar por los servicios intragrupo;
- 2.2.4 Una descripción de los principales mercados geográficos de los productos y servicios del grupo que se mencionan en el segundo punto precedente;
- 2.2.5 Un breve análisis funcional por escrito en el que se expongan las principales contribuciones a la creación de valor por cada una de las entidades del grupo, es decir, las funciones desempeñadas, los riesgos sustanciales asumidos y los activos significativos utilizados;

- 2.2.6 Una descripción de las principales operaciones de reestructuración empresarial, adquisiciones y desinversiones que hayan tenido lugar durante el ejercicio fiscal.

Intangibles de la EMN (tal como se definen en el capítulo VI de las Directrices de la OCDE)

- 2.3 Una descripción general de la estrategia global de la EMN en lo que respecta al desarrollo, propiedad y explotación de intangibles, incluyendo la localización de los principales centros de I+D y la ubicación de la dirección de I+D.
- 2.4 Una lista de los intangibles o conjuntos de intangibles del Grupo Multinacional que sean significativos a efectos de precios de transferencia y de las entidades que sean sus propietarios legales.
- 2.5 Un listado de los acuerdos significativos sobre intangibles celebrados entre empresas asociadas concretas, en particular los acuerdos de reparto de costes, los acuerdos de servicios de investigación principal y los acuerdos sobre licencias.
- 2.6 Una descripción general de las políticas del grupo sobre precios de transferencia en relación con I+D e intangibles.
- 2.7 Una descripción general de cualesquiera transmisiones relevantes de derechos sobre intangibles efectuadas entre empresas asociadas durante el ejercicio fiscal de que se trate, con indicación de las entidades, países y retribuciones correspondientes.

Actividades financieras intragrupo de la EMN

- 2.8 Una descripción general del modo en que se financia el grupo, en particular los acuerdos significativos de financiación con entidades prestamistas no asociadas.
- 2.9 La identificación de los miembros del Grupo Multinacional que desempeñen una función de financiación centralizada, con indicación del país de constitución y la sede de la dirección efectiva de dichas entidades.

- 2.10 Una descripción general de las políticas de la EMN sobre precios de transferencia en lo que respecta a los acuerdos de financiación entre empresas asociadas.
- 2.11 Posiciones financieras y fiscales de la EMN
- 2.12 Los estados financieros anuales consolidados de la EMN correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate, si hubieran sido formulados por otras razones, sea a efectos de información financiera, regulatorios, de gestión interna, tributarios u otros fines.
- 2.13 Una lista y una breve descripción de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia (APV) unilaterales del Grupo Multinacional y otros acuerdos previos entre la Administración y el contribuyente relativos a la asignación de beneficios entre países.

Posiciones financieras y fiscales de la EMN

- 2.14 Los estados financieros anuales consolidados de la EMN correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate, si hubieran sido formulados por otras razones, sea a efectos de la información financiera, regulatorios, de gestión interna, tributarios u otros fines.
- 2.15 Una lista y una breve descripción de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia (APV) unilaterales del Grupo Multinacional y otros acuerdos previos entre la Administración y el contribuyente relativos a la asignación de beneficios entre países.

Anexo III: Documentación de precios de transferencia – Archivo local

En el archivo local debe consignarse la siguiente información:

Entidad local

- 2.1 Una descripción de la estructura de gestión de la entidad local, un gráfico de la organización local y una indicación de las personas de las que depende jerárquicamente la dirección local y los países en que dichas personas tienen sus oficinas principales.
- 2.2 Una descripción detallada de las actividades y estrategia de negocio de la entidad local, indicando si la entidad local ha participado o se ha visto afectada por reestructuraciones empresariales o transmisiones de intangibles en el año en curso o en el inmediatamente anterior, así como una explicación de los aspectos de tales operaciones que afectan a la entidad local.
- 2.3 Principales competidores.

Operaciones vinculadas

Para cada categoría significativa de operaciones vinculadas en las que participe la entidad, facilitar la siguiente información:

- 2.4 Una descripción de las operaciones vinculadas fundamentales (p. ej. adquisición de servicios de fabricación, compras de bienes, prestación de servicios, préstamos, garantías financieras y de ejecución, licencias de activos intangibles, etc.) y el contexto en el que dichas operaciones tienen lugar.
- 2.5 El importe de los pagos y cobros intragrupo por cada categoría de operaciones vinculadas que afecten a la entidad local (es decir, pagos y cobros por productos, servicios, cánones o regalías, intereses, etc.), desglosados por la jurisdicción fiscal del pagador o beneficiario extranjero.
- 2.6 Una identificación de las empresas asociadas participantes en cada categoría de operaciones vinculadas y la relación existente entre ellas.
- 2.7 Copias de todos los contratos intragrupo significativos celebrados por la entidad local.
- 2.8 Un análisis detallado funcional y de comparabilidad sobre el contribuyente y las empresas asociadas pertinentes para cada categoría documentada de

operaciones vinculadas, incluyendo los cambios habidos con respecto a años anteriores⁷⁷.

- 2.9 Una indicación del método de precios de transferencia más adecuado para la categoría de operación y las razones de seleccionar dicho método.
- 2.10 Indicación de la empresa asociada seleccionada como parte analizada, si procede, y una explicación de los motivos de dicha elección.
- 2.11 Un resumen de las hipótesis sustanciales adoptadas para aplicar la metodología de precios de transferencia.
- 2.12 Si procede, una explicación de los motivos de realizar un análisis plurianual.
- 2.13 Una lista y descripción de una selección de operaciones no vinculadas comparables (internas o externas), en su caso, e información sobre los indicadores financieros de empresas independientes que hayan servido de base al análisis de precios de transferencia, así como una descripción de la metodología para la búsqueda de comparables y la fuente de la que procede dicha información.
- 2.14 Una descripción de cualesquiera ajustes de comparabilidad efectuados, indicando si tales ajustes se han practicado sobre los resultados de la parte analizada, sobre las operaciones no vinculadas comparables o sobre ambos elementos.
- 2.15 Una exposición de las razones por las que se concluye que el precio de las operaciones en cuestión se atiene al principio de plena competencia conforme al método de precios de transferencia elegido.
- 2.16 Un resumen de la información financiera utilizada para aplicar la metodología de precios de transferencia.
- 2.17 Una copia de los APV existentes unilaterales y multilaterales, así como de otros acuerdos previos entre la Administración y el contribuyente en los que la jurisdicción fiscal local no sea parte y que se refieran a las operaciones vinculadas antes descritas.

⁷⁷ En la medida en que este análisis funcional reproduzca información contenida en el archivo maestro, bastará remitirse al archivo maestro.

Información financiera

- 2.18 Estados financieros anuales de la entidad local correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate. Si existen estados financieros auditados, deberán presentarse y, en caso contrario, deberán aportarse los actuales estados financieros sin auditar.
- 2.19 Apéndices informativos y de asignaciones que muestren la forma en que los datos financieros utilizados para aplicar el método de precios de transferencia están relacionados con los estados financieros anuales.
- 2.20 Apéndices resumen con los datos financieros relevantes de los comparables utilizados en el análisis y las fuentes de las que proceden esos datos.

A. Plantilla modelo del informe país por país

[illegible][illegible]**Tabla 3. Información adicional**

Nombre del Grupo Multinacional: Ejercicio fiscal correspondiente:
Incluir de manera sucinta la información o explicaciones adicionales que se consideren necesarias o que faciliten la comprensión de la información preceptivamente consignada en el informe país por país.

90

Anexo V: Resumen de la principal normativa de precios de transferencia vigente en el Ecuador

A continuación, se expone como referencia un resumen de la principal normativa de precios de transferencia vigente en el Ecuador a marzo de 2018.

a. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI)

Partes relacionadas.- Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas.

Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

- 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- 3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- 4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- 5) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.

- 6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 8) Una sociedad respecto de los cónyuges, parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directivos; administradores; o comisarios de la sociedad.
- 9) Una persona natural o sociedad y los fideicomisos en los que tenga derechos.

Para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones.

También se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia. Podrá considerar también partes relacionadas por presunción a los sujetos pasivos y a la persona natural, sociedad, o grupo económico con quien realice ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, en los porcentajes definidos en el Reglamento.

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional-GAFI.

En el reglamento a esta Ley se establecerán los términos y porcentajes a los que se refiere este artículo.

Sección Segunda

De los Precios de Transferencia

Art. (...).- Precios de Transferencia.- Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.

Art. (...) Principio de plena competencia.- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.

Art. (...).- Criterios de comparabilidad.- Las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas, que afecten de manera significativa el precio o valor de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en esta sección, y en caso de existir diferencias, que su efecto pueda eliminarse mediante ajustes técnicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta, dependiendo del método de aplicación del principio de plena competencia seleccionado, los siguientes elementos:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:
 - a) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.
 - b) En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
 - c) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión;

- d) En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones; y,
- e) En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación antes que su forma.

2. El análisis de las funciones o actividades desempeñadas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, por partes relacionadas en operaciones vinculadas y por partes independientes en operaciones no vinculadas.

3. Los términos contractuales o no, con los que realmente se cumplen las transacciones entre partes relacionadas e independientes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado, entre otras.

El Reglamento establecerá los métodos de aplicación del principio de plena competencia.

Art. (...) La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años.

Art. (...) Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando:

- Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables;

- No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes; y,
- No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.

b. Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (RLORTI)

Art. 4.- Partes relacionadas.- Con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley, la Administración Tributaria con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

- i. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.
- ii. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
- iii. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades.
- iv. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país. Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital.

Los contribuyentes que cumplan con los preceptos establecidos en esta norma estarán sujetos al régimen de precios de transferencia y deberán presentar los anexos, informes y demás documentación relativa a los precios de transferencia, en la forma

establecida en este reglamento, sin necesidad de ser notificados por la Administración Tributaria.

Para establecer partes relacionadas cuando las transacciones realizadas entre éstas, no se ajusten al principio de plena competencia la Administración aplicará los métodos descritos en este reglamento.

Art. 84.- Presentación de Información de operaciones con partes relacionadas.- Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, y no se encuentren exentos del régimen de precios de transferencia de conformidad con el artículo innumerado quinto agregado a partir del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de acuerdo al artículo correspondiente a la Ley de Régimen Tributario Interno, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán al Servicio de Rentas Internas el Informe Integral de Precios de Transferencia y los anexos que mediante Resolución General el SRI establezca, referente a sus transacciones con estas partes, en un plazo no mayor a dos meses a la fecha de exigibilidad de la declaración del impuesto a la renta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo correspondiente en este reglamento.

La Administración Tributaria mediante resolución general definirá las directrices para determinar los contribuyentes obligados a presentar la información de operaciones con partes relacionadas así como el contenido de los anexos e informes correspondientes.

La no entrega de dicho informe, así como la entrega incompleta, inexacta o con datos falsos será sancionada con multas de hasta USD15.000 dólares, de conformidad con la resolución que para tal efecto se emita.

Art. 85.- Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno:

1. Método del Precio Comparable no Controlado;
2. Método del Precio de Reventa;
3. Método del Costo Adicionado;
4. Método de Distribución de Utilidades; y,
5. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional.

Para la utilización de estos métodos se considerarán las normas técnicas y la prelación que podrá establecer el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general. En lo no establecido por dichas normas, se considerarán las directrices establecidas como referencia técnica en el presente Reglamento.

Art. 86.- Medidas para evitar el abuso de los precios de transferencia.- El Servicio de Rentas Internas, mediante resolución de carácter general, podrá establecer medidas técnicas y metodológicas para evitar el abuso de los precios de transferencia, considerando entre otros: el método para aplicar el principio de plena competencia; la existencia de precios de referencia para fines tributarios; la identificación de fuentes de información de precios o márgenes; la disponibilidad de la información sobre el período de cotización; y, la interposición de intermediarios.

El cumplimiento de estas medidas será de carácter obligatorio para los contribuyentes. Sin embargo, el Servicio de Rentas Internas deberá, en las propias resoluciones que establezcan las mencionadas medidas, contemplar condiciones y requisitos para que una medida deje de aplicarse total o parcialmente, conforme las normas y principios establecidos para el régimen de precios de transferencia.

Art. 87.- Rango de plena competencia.- Cuando por la aplicación de alguno de los métodos establecidos en este Reglamento se obtengan dos o más operaciones comparables, el contribuyente deberá establecer la Mediana y el Rango de Plena Competencia de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de dichas operaciones.

Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad (en adelante "Valor") registrado por el contribuyente se encuentra dentro del Rango de Plena Competencia, dicho Valor se considerará como pactado entre partes independientes. Caso contrario, se considerará que el Valor que hubieren utilizado partes independientes es el que corresponde a la Mediana del mencionado rango.

Para este efecto se utilizarán los siguientes conceptos:

- a) Rango de plena competencia.- Es el intervalo que comprende los valores que se encuentran desde el Primer Cuartil hasta el Tercer Cuartil, y que son considerados como pactados entre partes independientes;

- b) Mediana.- Es el valor que se considera hubieren utilizado partes independientes en el caso que el Valor registrado por el contribuyente se encuentre fuera del Rango de Plena Competencia; y,
- c) Primer y tercer cuartil.- Son los valores que representan los límites del Rango de Plena Competencia.

La mediana y los cuartiles correspondientes se calcularán en función de los métodos estadísticos convencionales.

Art. 88.- Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración Tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha consulta se acompañará de una propuesta que se fundamentarán en la valoración acorde al principio de plena competencia.

La consulta presentada por el contribuyente y absuelta por la Administración Tributaria surtirá efectos respecto de las operaciones efectuadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tendrá validez para los tres períodos fiscales siguientes, al ejercicio fiscal en curso, así como las operaciones efectuadas en el período anterior, siempre que no hubiese finalizado el plazo para presentar su declaración de impuesto a la renta.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la consulta, esta podrá ser modificada para adaptarla a las nuevas circunstancias.

Las consultas a las que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

La Administración Tributaria podrá formalizar acuerdos con otras administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de las operaciones.

El Director General mediante resolución fijará el procedimiento para la resolución de las consultas de las operaciones entre partes vinculadas.

En caso de que la consulta sea absuelta por la Administración Tributaria, el contribuyente en cuestión estará eximido de la obligatoriedad de presentación del informe integral de precios de transferencia y sus anexos.

La presentación de la consulta no le exime al contribuyente del cumplimiento de sus obligaciones expresas en la normativa vigente.

Art. 89.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las "Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) "vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente", en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno con los tratados celebrados por Ecuador, el presente reglamento y las resoluciones de carácter general que el Servicio de Rentas Internas podrá emitir para la aplicación del régimen de precios de transferencia.

Art. 90.- Utilización de comparables secretos.- Para la aplicación del principio de plena competencia, la Administración Tributaria podrá utilizar toda la información tanto propia, cuanto de terceros, conforme lo dispuesto en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno.

Art. 91.- Reserva de Información.- La información contenida en el informe integral de precios de transferencia será utilizada únicamente para fines tributarios y no podrá ser divulgada ni publicada.

c. Resolución No. NAC-DGERCGC15-0000455 del Servicio de Rentas Internas

En el Segundo Suplemento del Registro Oficial 511 de 29 de mayo de 2015, se publicó la Resolución del Servicio de Rentas Internas No. NAC-DGERCGC15-0000455, que establece el "Contenido del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y del Informe Integral de Precios de Transferencia". Esta resolución se encuentra vigente a partir del día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial.

Esta resolución resuelve:

Art. 1.- Objeto.- Establecer el contenido del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas e Informe Integral de Precios de Transferencia que deberá ser presentado al Servicio de Rentas Internas por los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta.

Art. 2.- Ámbito de aplicación.- Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta que, no estando exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia conforme a la Ley de Régimen Tributario Interno, dentro de un mismo período fiscal hayan efectuado operaciones con partes relacionadas en un monto acumulado superior a tres millones de

dólares de los Estados Unidos de América (USD 3'000.000,00) deberán presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas. Si tal monto es superior a los quince millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD 15'000.000,00), dichos sujetos pasivos deberán presentar, adicionalmente al Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas, el Informe Integral de Precios de Transferencia.

Art. 3.- Operaciones no contempladas.- Para efectos de calcular el monto acumulado referido en el artículo anterior para la presentación tanto del anexo como del informe, se sumarán los montos de operaciones con partes relacionadas, excepto las que correspondan a:

- a) Aportes patrimoniales en efectivo, en dólares de los Estados Unidos de América;
- b) Compensaciones o reclasificaciones de cuentas contables de activo, pasivo o patrimonio, siempre que no afecten a resultados;
- c) Pagos en efectivo, en dólares de los Estados Unidos de América, de rendimientos patrimoniales (dividendos) o pasivos;
- d) Ingresos señalados en los artículos 27 y 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como activos, pasivos o egresos del sujeto pasivo imputables a la actividad generadora de tales ingresos;
- e) Operaciones con entidades de derecho público ecuatoriano o empresas públicas ecuatorianas;
- f) Operaciones que estén cubiertas por una metodología aprobada vía absolución de consulta previa de valoración. Cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas locales, este literal aplicará tanto para el sujeto pasivo que presentó la consulta como para dichas partes relacionadas; y,
- g) Operaciones con otras partes relacionadas locales con referencia al período fiscal analizado, siempre que no se presenten alguna de las siguientes condiciones:
 - 1. La parte relacionada con la que el sujeto pasivo realiza tales operaciones obtenga ingresos provenientes de los casos señalados en los artículos 27 ó 31 de la Ley de Régimen Tributario Interno; o

2. El sujeto pasivo:

- i. Declare una base imponible de impuesto a la renta menor a cero;
- ii. Haya aprovechado cualquier tipo de beneficios o incentivos tributarios, incluidos los establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión;
- iii. Se acoja a la reducción de la tarifa por reinversión de utilidades;
- iv. Sea Administrador u Operador de una Zona Especial de Desarrollo Económico;
- v. Se dedique a la exploración o explotación de recursos naturales no renovables; o,
- vi. Tenga titulares de derechos representativos de su capital que sean residentes o estén establecidos en paraísos fiscales.

No obstante, la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades legales podrá solicitar, mediante requerimientos de información, a los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas al interior del país o en el exterior, por cualquier monto y por cualquier tipo de operación o transacción, la presentación de la información conducente a determinar si en dichas operaciones se aplicó el principio de plena competencia, de conformidad con la ley, quienes para dar cumplimiento a este requerimiento tendrán un plazo no menor a 2 meses.

Art. 4.- Forma de presentación del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas. Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta que conforme a este acto normativo les corresponda presentar el anexo antes mencionado, deberá hacerlo conforme a la ficha técnica publicada en página web www.sri.gob.ve, en medio magnético.

Art. 5.- Plazo de presentación del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas. El anexo deberá presentarse y enviarse a través del sitio web del Servicio de Rentas Internas, de acuerdo con los sistemas y herramientas tecnológicas establecidas para tal efecto y de acuerdo con los plazos dispuestos en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

Art. 6.- Contenido del Informe Integral de Precios de Transferencia.- Este informe deberá presentarse en las oficinas del Servicio de Rentas Internas en archivo digital en formato PDFtexto, en disco compacto (CD no regrabable), adjuntando una carta

firmada por el sujeto pasivo o por su contador, en la cual se haga referencia al contenido (índice), marca, código (dato inserto en el anillo interior transparente) del CD, incluyendo en la parte final la siguiente frase: "Declaro que la información proporcionada no contiene datos falsos o erróneos y reposa en los archivos del sujeto pasivo".

El Informe Integral de Precios de Transferencia deberá estar elaborado según lo establecido en la ficha técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia que será publicada en la página web www.sri.gob.ve.

Art. 7.- Período de la información del contribuyente analizado. El contribuyente deberá utilizar únicamente la información correspondiente al ejercicio fiscal analizado para definir su precio, monto de la contraprestación, margen de utilidad o indicador de rentabilidad. Es decir, no podrá realizar promedios con su propia información de varios años. El Servicio de Rentas Internas verificará el estricto cumplimiento a lo dispuesto en este artículo.

Art. 8.- Documentos anexos y papeles de trabajo del Informe Integral de Precios de Transferencia.- En el mismo disco compacto (CD no regrabable) en el que se presente el Informe Integral de Precios de Transferencia, se deberán adjuntar todos los papeles de trabajo realizados en el análisis de precios de transferencia, incluyendo de ser el caso: matriz de aceptación y descarte de las operaciones, segmentos o compañías comparables, información financiera utilizada, cálculo de los ajustes de capital y otros ajustes de comparabilidad realizados, cálculo del rango intercuartil, detalle de operaciones con partes relacionadas, y todos los demás cuadros e información que se hayan indicado en el informe.

Los cálculos anteriormente indicados deberán ser presentados en archivos de formato Excel (formato 97 2000 o superiores), debidamente soportados de forma que se desplieguen las fórmulas utilizadas así como los vínculos que remitan a la información financiera o de otro tipo utilizada.

Art. 9.- Confidencialidad de la información. La información contenida en el anexo y el informe integral de precios de transferencia será utilizada para fines de control manteniéndose el criterio de confidencialidad en el manejo de la misma. El funcionario que incumpliere esta disposición, será sancionado conforme a las normas legales previstas para el efecto.

Art. 10.- Períodos anteriores. El anexo e informes de precios de transferencia de ejercicios fiscales anteriores al 2014 que se presenten a partir de la vigencia de la presente resolución, deberán atender lo establecido en la presente resolución.

Art. 11.- Definiciones.- A los efectos de la presente resolución, para presentar el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y el Informe Integral de Precios de Transferencia, se utilizarán las siguientes definiciones:

- a) Operaciones de ingreso: Las operaciones de ingreso son todas aquellas susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio, ya sea en forma de incrementos del activo, disminuciones de pasivo o una combinación de ambos. Dentro de este tipo de operaciones se incluye cualquier tipo de exportación de bienes, servicios e intangibles. También se incluyen los intereses ganados, dividendos recibidos y ganancias de capital.
- b) Operaciones de egreso: Las operaciones de egreso son todas aquellas que causan disminuciones en el patrimonio, afectando los resultados del período gravable, aunque no necesariamente obedezcan a desembolsos o salidas de dinero. Algunos ejemplos de este tipo de operaciones son las pérdidas de capital y los pagos de cánones, intereses, cuotas de leasing o arrendamiento y servicios recibidos.
- c) Operaciones de activo: Son todas aquellas que afecten bienes y derechos tangibles e intangibles de propiedad del ente económico, los cuales en la medida de su utilización, son fuente potencial de beneficios presentes o futuros. Dentro de estas operaciones se incluyen las inversiones hechas en el período y cualquier tipo de importación de activos, incluyendo las que hayan estado en tránsito al final del período.
- d) Operaciones de pasivo: Son todas las que representan las obligaciones contraídas o renegociadas por el ente económico pagaderas en dinero, bienes, servicios o cualquier otro tipo de contraprestaciones.

Disposición Transitoria.- Para la presentación del Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas y del Informe Integral de Precios de Transferencia correspondiente al período fiscal 2014, el plazo será hasta el mes de septiembre de 2015, en los mismos

plazos de presentación contemplados para las declaraciones mensuales de impuestos conforme el noveno dígito del RUC. Para efectos de establecer las obligaciones de presentar los referidos anexo e informe en base al monto acumulado de operaciones, en ningún caso se sumarán los montos de operaciones con partes que sean relacionadas únicamente por proporción de transacciones.

Disposición Derogatoria.- Deróguense las siguientes Resoluciones: No. NACDGER20080464, publicada en el Registro Oficial 324, del 25 de abril del 2008, No. NACDGER20081301, publicada en el Registro Oficial 452, del 23 de octubre del 2008, No. NAC-DGER2009-0286, publicada en el Registro Oficial 585, del 07 de mayo del 2009, No. NAC-DGER13-0011, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 878, del 24 de enero del 2013 y NAC-DGERCGC13-00859 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 146, del 18 de diciembre de 2013.

Disposición Única.- La presente Resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial.

d. Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000532 del Servicio de Rentas Internas

Resuelve: Establecer normas técnicas para la aplicación del régimen de precios de transferencia y la prelación en la utilización de los métodos para aplicar el principio de plena competencia

Artículo 1. Ámbito de aplicación.- Establézcanse normas técnicas para la aplicación del régimen de precios de transferencia y la prelación en la utilización de los métodos para aplicar el principio de plena competencia.

Artículo 2. Normas técnicas para la aplicación de los métodos de márgenes para aplicar el principio de plena competencia.- En caso de utilizarse el método del precio de reventa, el método del costo adicionado o el método de márgenes transaccionales de utilidad operacional, se deberán aplicar las siguientes normas técnicas:

1. Indicador de rentabilidad.- El indicador de rentabilidad no podrá tener un denominador que contenga la o las operaciones bajo análisis.
2. Comparables con pérdidas.- La información de operaciones, segmentos o compañías que se vayan a utilizar en el análisis no podrá reflejar pérdidas operativas (tanto antes

como después de la aplicación de ajustes de comparabilidad), a menos que se justifique objetiva y detalladamente que tales pérdidas son una característica del negocio, por circunstancias de mercado, industria u otro criterio de comparabilidad y se demuestre fehacientemente que las condiciones que llevan a la pérdida no son consecuencia de características que afectan la comparabilidad.

3. Utilización de datos agregados de terceros.- En caso de utilizarse como comparables los datos de terceros, agregados en función de criterios y períodos contables, se atenderá lo siguiente:

a) Año de los datos.- El indicador de rentabilidad de las operaciones, segmentos o compañías comparables deberá ser calculado únicamente con la información financiera del año bajo análisis. Para el efecto, se deberá utilizar la última información de terceros independientes disponible al 10 de abril del año siguiente al analizado, siempre que el cierre contable de dicha información haya sido posterior al 31 de agosto del año analizado. Solamente de no existir información financiera que cumpla con estas condiciones en ninguna de las operaciones, segmentos o compañías identificadas como comparables, se podrá utilizar la información financiera del año inmediatamente anterior al analizado, siempre que el cierre contable de dicha información sea entre el 01 de septiembre de dicho año y el 31 de agosto del siguiente y se demuestre que las condiciones relevantes en ambos períodos no cambiaron.

b) Datos de varios años.- Será obligatorio justificar objetiva y detalladamente la utilización de información financiera de terceros de más de un año para calcular el indicador de rentabilidad de operaciones, segmentos o compañías comparables, por ciclos de negocio u otro criterio de comparabilidad, cuya afectación se deberá demostrar fehacientemente, con base en evidencia documental objetiva. Una justificación de la utilización de datos de varios años en el sentido de que una mayor cantidad de datos o de tiempo genera una mayor confiabilidad en el análisis no se considerará como válida.

c) Detalle de la información.- La información de terceros deberá tener el suficiente detalle como para poder identificar que en efecto cumple con los requisitos de

comparabilidad, así como para permitir el cálculo del indicador y de cualquier ajuste de comparabilidad, de ser el caso. En tal sentido, deberá estar disponible la información tanto de inicio como de fin del período.

- d) Segmentos de negocio.- La información financiera de terceros utilizada para el análisis no deberá incluir segmentos de negocios diferentes o adicionales al que corresponde a las operaciones analizadas, que impliquen criterios de comparabilidad significativamente distintos que influyan en el margen de rentabilidad. Caso contrario, se deberá presentar la información financiera técnicamente segmentada, de tal manera que se elimine su efecto de manera razonable. En ningún caso será aceptada como válida la segmentación atendiendo exclusivamente a un criterio proporcional, por la aplicación de los mismos factores a los rubros de un estado financiero.
- e) Operaciones con partes relacionadas.- La información financiera de terceros utilizada para el análisis no deberá distorsionarse por tomar en consideración operaciones vinculadas de esos terceros.
- f) Selección de la parte analizada.- A efectos de sustentar la selección de la parte analizada, al aplicar métodos de márgenes, se deberá atender a los criterios de disponibilidad y calidad de la información. Para el desarrollo del análisis de precios de transferencia, se deberá seleccionar a la parte local.

En caso de que la parte local no cumpla con los criterios previamente detallados, se podrá realizar el análisis con la otra parte, a fin de calcular el indicador de rentabilidad.

Comparables ubicados en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición y/o regímenes fiscales preferentes.- La selección de comparables no podrá incluir compañías ubicadas en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición y/o regímenes fiscales preferentes definidos como tales según la legislación tributaria ecuatoriana.

Artículo 3. Normas técnicas para los ajustes de comparabilidad.- En caso de que se realicen ajustes de comparabilidad, se deberán aplicar las siguientes normas técnicas:

1. Aplicación rutinaria de ajustes.- Ningún ajuste de comparabilidad se considerará "rutinario" o indiscutible.
2. Justificación de los ajustes.- Los ajustes de comparabilidad (contables, de capital u otros) deberán realizarse una vez que se haya establecido, de manera cualitativa y cuantitativa, la necesidad de su aplicación y la razonabilidad técnica, tanto de su formulación como de su efecto en mejorar el grado de comparabilidad entre la situación económica de las operaciones analizadas y aquella de las comparables. La demostración cuantitativa correspondiente deberá realizarse con el mayor detalle posible, indicando la afectación al precio o indicador utilizado y, de aplicar, al rango de plena competencia.

Para la consideración de ajustes contables a la información de la parte analizada o de los comparables seleccionados, deberá justificarse obligatoriamente la referencia de la práctica, principio o norma contable por la cual es necesaria la aplicación del ajuste.

Artículo 4. Prelación de métodos.- Con el fin de seleccionar el método para aplicar el principio de plena competencia, se atenderá a lo dispuesto en la referencia técnica de la materia conforme lo señalado en el artículo 89 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

DISPOSICIÓN REFORMATORIA.- En el artículo 3 de la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00001048, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 390 del 5 de diciembre de 2014, realícense las siguientes reformas:

1. En el numeral I:

a) Sustitúyase el literal f) por el siguiente:

"f) Indicación de las consultas de valoración previa, acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones sujetas a consulta; o en su caso, incluir una indicación de que tales circunstancias no existen;"

b) Sustitúyase el literal g) por el siguiente:

"g) Breve resumen esquemático de la propuesta metodológica: nombre y país de residencia fiscal de las partes relacionadas, tipo de operación y último monto anual registrado de la misma, parte analizada, método, operaciones seleccionadas como comparables, indicador de rentabilidad o fuente del precio comparable, según el método. En caso de los métodos de márgenes, se indicará adicionalmente la siguiente información respecto al último ejercicio fiscal cerrado: rango de plena competencia y mediana o resultado del indicador, según se propongan una o varias operaciones comparables, y registro del indicador realizado por la parte analizada. El resumen deberá limitarse a la información señalada en el presente literal; y,"

2. En el numeral II:

a) Sustitúyase el literal d) por el siguiente:

"d) Identificación y descripción del régimen fiscal, lugares, jurisdicciones, territorios o países y la tasa impositiva de estos, cuyos efectos fiscales inciden en las operaciones sujetas a consulta;"

b) Sustitúyase el literal e) por el siguiente:

"e) Descripción general de la estructura del grupo económico y composición accionaria del contribuyente;"

c) Sustitúyase el literal f) por el siguiente:

"f) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en la legislación tributaria. Se incluirá un análisis de las funciones, activos y riesgos tanto del contribuyente como de las relacionadas con las cuales se llevarán a cabo las operaciones cubiertas por la consulta;"

d) Sustitúyase el literal i) por el siguiente.

"i) Especificación de si las partes relacionadas del contribuyente, intervinientes en las operaciones sujetas a consulta, se encuentran en un proceso de fiscalización en sus respectivos países o están en un proceso administrativo o judicial relacionado con precios de transferencia. En caso afirmativo, se deberá mencionar el estado en el que se encuentra dicho proceso y su potencial afectación, directa o indirecta, a las operaciones sujetas a consulta. O, en su caso, se debe incluir una indicación de que tales circunstancias no existen;"

e) Sustitúyase el literal j) por el siguiente:

"j) Balance General y Estado de Resultados del contribuyente del último ejercicio fiscal exigible a la fecha de ingreso de la consulta, con todas las notas o revelaciones e informe de auditoría, de estar obligado;"

f) Sustitúyase el literal k) por el siguiente:

"k) Balance General y Estado de Resultados de las partes relacionadas del contribuyente y, de ser el caso, de las compañías propuestas como comparables, del último ejercicio fiscal exigible a la fecha de ingreso de la consulta; y,"

DISPOSICIÓN FINAL.- La presente Resolución entrará en vigencia a partir del 01 de enero de 2017.

e. Ficha Técnica para la Estandarización del Análisis de Precios de Transferencia

La resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455, publicada en el Suplemento al R.O. 511 de fecha 29 de mayo de 2015, establece que el Informe Integral de Precios de Transferencia deberá ser elaborado según lo establecido en la ficha técnica para la estandarización del análisis de precios de transferencia.

La presente Ficha Técnica, con fecha de vigencia 01 de marzo de 2018, establece la forma de presentación, contenido, fórmulas de cálculo y análisis a realizar para un correcto y estandarizado análisis de precios de transferencia. A continuación, se establece las siguientes pautas:

1. Operaciones no contempladas: Las operaciones no contempladas para establecer el monto de operaciones con partes relacionadas que determina la obligación de presentar el anexo y el informe serán las que defina el artículo 3 de la resolución No. NACDGERCGC15- 00000455.

Con respecto al literal g) "Operaciones con otras partes relacionadas locales" del artículo antes mencionado, se aclara:

- 1.1. El punto ii del numeral 2 del referido artículo establece que se deberá tomar el monto de la operación local cuando el sujeto pasivo haya aprovechado cualquier tipo de beneficios o incentivos tributarios, incluidos los establecidos en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión. Para tales efectos, los beneficios e incentivos tributarios a considerarse deben ser los que tengan como

efecto la reducción de la tarifa del impuesto a la renta bajo condiciones específicas y no aquellos que se apliquen a otros impuestos o se hayan aplicado sin condiciones, para la generalidad de contribuyentes. Por ejemplo, se debe considerar la exoneración por cinco años de impuesto a la renta por nuevas inversiones en sectores prioritarios fuera de Quito y Guayaquil y no debe considerarse la reducción de la tarifa del impuesto a la renta para todas las sociedades al 22%.

Las operaciones no contempladas no deberán ser consideradas para establecer el monto total de operaciones entre partes relacionadas ni analizadas en el Informe de Integral de Precios de Transferencia si el contribuyente supera el monto para la presentación del mismo por operaciones o transacciones distintas a las mencionadas. Estas operaciones tampoco se deberán informar en los casilleros informativos de la declaración de impuesto a la renta. Sin embargo, el hecho de que no se incluyan las operaciones no contempladas para establecer el monto para la presentación del Informe Integral de Precios de Transferencia, no implica que las mismas se encuentren fuera del régimen de precios de transferencia.

2. Contenido del Informe Integral de Precios de Transferencia.- Este informe deberá presentarse en CD no regrabable, en formato PDF-texto, y deberá contener la siguiente información:

I. Resumen ejecutivo:

A. Alcance y objetivo.

B. Contenido.

C. Conclusiones

II. Transacciones inter-compañía: Cada una de las transacciones que se detallen en este literal deberán contar con una descripción del sustento o razonabilidad económica de la transacción. Tanto en una tabla como en un gráfico se deberá indicar:

NOMBRE DE LA PARTE RELACIONADA	IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA	PAÍS DE RESIDENCIA	TIPO DE VINCULACIÓN	TIPO DE OPERACIÓN	DESCRIPCIÓN DE LA OPERACIÓN	MONTO DE LA OPERACIÓN (USD)	MÉTODO APLICADO

Por cada operación, se deberá identificar su tipo:

Tipo General	Tipo de Específico
INGRESO	Exportación o venta de inventarios producidos
INGRESO	Exportación o venta de inventarios no producidos
INGRESO	Servicios intermedios de la producción (maquila)
INGRESO	Servicios administrativos
INGRESO	Seguros y reaseguros
INGRESO	Comisiones
INGRESO	Honorarios
INGRESO	Regalías
INGRESO	Publicidad
INGRESO	Asistencia técnica
INGRESO	Servicios técnicos
INGRESO	Prestación de servicios financieros
INGRESO	Intereses sobre préstamos
INGRESO	Comisiones sobre préstamos
INGRESO	Arrendamientos
INGRESO	Venta de acciones
INGRESO	Venta de obligaciones
INGRESO	Exportación de activos fijos
INGRESO	Venta de bienes intangibles
INGRESO	Utilidad por operaciones de futuros distintas de las del sector financiero
INGRESO	Garantías
INGRESO	Otros ingresos (puede incluir dividendos)*
INGRESO	Rendimientos por otras inversiones
INGRESO	Utilidad o pérdida por derivados financieros
INGRESO	Prestación de otros servicios
EGRESO	Servicios intermedios de la producción (maquila)
EGRESO	Servicios administrativos
EGRESO	Seguros y reaseguros
EGRESO	Comisiones
EGRESO	Honorarios
EGRESO	Regalías
EGRESO	Publicidad
EGRESO	Asistencia técnica
EGRESO	Servicios técnicos
EGRESO	Prestación de servicios financieros
EGRESO	Intereses por préstamos
EGRESO	Comisiones por préstamos
EGRESO	Arrendamientos
EGRESO	Pérdidas por operaciones de futuros distintas de las del sector financiero

Tipo General	Tipo de Específico
EGRESO	Garantías
EGRESO	Otros egresos*
EGRESO	Utilidad o pérdida por derivados financieros
EGRESO	Prestación de otros servicios
ACTIVO	Importación o compra de inventarios para producción
ACTIVO	Importación o compra de inventarios para distribución
ACTIVO	Importación o compra de activos fijos
ACTIVO	Adquisición de acciones
ACTIVO	Inversiones
ACTIVO	Adquisición de bienes intangibles
ACTIVO	Préstamos o créditos
ACTIVO	Otros Activos*
PASIVO	Préstamos o créditos
PASIVO	Otros pasivos*

**Se deberá describir el concepto de las transacciones encasilladas como Otros Ingresos, Otros Egresos, Otros Activos y Otros Pasivos.*

III. Características de las operaciones: En cuanto se traten de características relevantes que afecten de manera significativa el precio, valor de la contraprestación o margen de utilidad, considerando la siguiente norma legal:

- A. En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico. Se deberá adjuntar como anexo todo informe final o parcial que sea un hito importante en la prestación del servicio, por ejemplo cuando dicho informe parcial detone un pago.
- B. En el caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien.
- C. En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, la forma de la operación, tal como la concesión de una licencia o su venta; el tipo de activo, sea patente, marca, know-how, entre otros; la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión.

Se deberá especificar el licenciante, licenciataria, tipo de contrato, territorio, derecho de exclusividad, derecho de sub licenciar, naturaleza del

intangible, funciones, riesgos y alcance, base de cálculo del pago, valor o porcentaje de pago, vigencia, etc.

D. En caso de enajenación de acciones, el capital contable actualizado de la sociedad emisora, el patrimonio, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil registrada en la última transacción cumplida con estas acciones. Se deberá adjuntar la liquidación de cada transacción.

E. En caso de operaciones de financiamiento, el monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasa de interés y la esencia económica de la operación (no solo su forma).

IV. Análisis funcional: En cuanto se trate de información de características relevantes que afecten de manera significativa el precio, valor de la contraprestación o margen de utilidad, se deberá detallar las funciones llevadas a cabo por cada una de las empresas relacionadas incluyendo su naturaleza y frecuencia, los riesgos asumidos por cada una de las partes y los activos tangibles e intangibles utilizados por cada una de las partes, su naturaleza y la medida de dicho uso.

Sujeto a la condición expuesta en el inciso anterior, este análisis deberá describir información del contribuyente analizado y del grupo de empresas al cual pertenece, conforme al siguiente esquema:

A. Antecedentes grupo multinacional:

- i. Historia o panorama.
- ii. Estructura organizacional y societaria.
- iii. Línea de negocio y productos.
- iv. Otros aspectos relevantes.

B. Funciones realizadas por el grupo:

- i. Investigación y desarrollo.
- ii. Manufactura.
- iii. Distribución.
- iv. Mercadeo y publicidad.
- v. Ventas.

vi. Otras funciones relevantes

C. Antecedentes de la compañía local:

i. Historia o panorama.

ii. Estructura organizacional y societaria.

iii. Línea de negocio y productos.

iv. Clientes.

v. Competencia.

vi. Otros aspectos relevantes.

D. Funciones realizadas por la compañía local:

i. Investigación y desarrollo.

ii. Manufactura.

iii. Distribución.

iv. Compras (locales y al exterior).

v. Ventas (locales y al exterior).

vi. Mercadeo y publicidad.

vii. Operaciones financieras.

viii. Otras funciones relevantes.

E. Riesgos asumidos:

i. Mercado.

ii. Propiedad, planta y equipo.

iii. Investigación y desarrollo.

iv. Financieros.

v. Cambiarios.

vi. Tasas de interés.

vii. De crédito.

viii. Otros aplicables.

F. Activos utilizados.

- V. Términos contractuales:** En cuanto se trate de información de características relevantes que afecten de manera significativa el precio, valor de la contraprestación o margen de utilidad, se deberá detallar cómo se distribuyen contractualmente las responsabilidades, los riesgos y los beneficios, haya o no haya contratos por escrito y en caso de haberlo, adjuntarlos como anexo.

VI. Análisis de mercado: En cuanto se trate de información de características relevantes que afecten de manera significativa el precio, valor de la contraprestación o margen de utilidad; calculando y cuantificando dicha afectación, se deberá detallar el comportamiento y evolución de la industria en los ámbitos mundial y local, la ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado, al por mayor o al detal, nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en los mercados mundial y local, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

Este análisis debe estar soportado mediante papeles de trabajo y documentos soporte que deberán ser entregados, en medio magnético, junto al informe de precios de transferencia.

VII. Análisis Económico: Donde se deberán describir puntos como: partes relacionadas, operaciones a ser analizadas con el método seleccionado, la existencia de operaciones comparables internas, descripción de las operaciones comparables y/o búsqueda de empresas comparables no controladas que realicen operaciones similares, información financiera de la empresa analizada, información financiera y descriptiva de las empresas comparables utilizadas para la realización del rango intercuartil, herramientas estadísticas utilizadas, fuentes de información, y una conclusión sobre si se cumplió con el principio de plena competencia:

- A. Operaciones a ser analizadas: Identificación de las transacciones inter-compañía detalladas en la parte II que se analizan con cada método seleccionado, explicando además el régimen impositivo al que está sujeto la parte relacionada y, de aplicar, el indicador de rentabilidad utilizado.
- B. Selección de parte analizada: Explicación de cuál de las partes intervinientes en cada operación indicada en el literal anterior será la parte analizada, conforme las orientaciones al respecto establecidas por la referencia técnica en materia de precios de transferencia. Se deberá contar con toda la información pertinente de la parte analizada, sea el propio contribuyente o alguna de sus partes relacionadas.

Para el desarrollo del análisis de precios de transferencia, se deberá seleccionar como parte analizada a la parte local. En caso de que la parte local no cumpla con los criterios previstos, se podrá realizar el análisis con la otra parte, a fin de calcular el indicador.

- C. Selección del método: Se deberá detallar la selección del método indicando las razones y fundamentos por los cuales se lo consideró como el método que mejor reflejó el principio de plena competencia.
- D. Selección del indicador de rentabilidad: De aplicar, se deberá determinar el mejor indicador de rentabilidad aplicable al método o métodos seleccionados según el tipo de operación a analizar. El denominador del indicador de rentabilidad seleccionado deberá ser razonablemente independiente de la o las operaciones bajo análisis; es decir, no se deberá utilizar un denominador que contenga la o las operaciones bajo análisis, a menos que se demuestre que su utilización no influye en el resultado obtenido. El sujeto pasivo deberá justificar objetiva y detalladamente la selección del indicador de rentabilidad.

El indicador de rentabilidad, tanto de las operaciones, segmentos o compañías analizadas como de las operaciones, segmentos o compañías comparables, deberá ser calculado únicamente con la información financiera del año bajo análisis. Para el efecto se deberá utilizar la última información de terceros independientes disponible en portales de dominio público al 10 de abril del año siguiente al analizado, siempre que el cierre contable de dicha información haya sido posterior al 31 de agosto del año analizado. En caso de que no se pueda comprobar la fecha de disponibilidad de la información, se considerará como fecha de disponibilidad a la fecha de corte de la información. Solamente de no existir información financiera que cumpla con estas condiciones en ninguna de las operaciones, segmentos o compañías identificadas como comparables, se podrá utilizar la información financiera del año inmediatamente anterior al analizado, siempre que el cierre contable de dicha información sea entre el 01 de septiembre de dicho año y el 31 de agosto del siguiente y se demuestre que las condiciones relevantes en ambos períodos no cambiaron. Se podrá utilizar la información financiera disponible tanto en reportes anuales como en reportes de períodos

menores (p.ej. reportes trimestrales). Además, el sujeto pasivo deberá justificar objetiva y detalladamente la utilización de información financiera de más de un año para calcular el indicador de rentabilidad de operaciones, segmentos o compañías comparables, por ciclos de negocio u otro criterio de comparabilidad, cuya afectación se deberá demostrar fehacientemente, con base en evidencia documental objetiva.

- E. Comparables seleccionadas: Detalle de la búsqueda realizada en las respectivas bases de datos y fuentes de información para la obtención de los comparables a ser empleados. De existir información pública de compañías u operaciones locales potencialmente comparables, esta tendrá prioridad sobre información del exterior.

Dicho detalle deberá incluir la siguiente información:

- El proceso completo de la búsqueda de las mejores comparables para la transacción a analizar.
- Pantallas de cada una de las búsquedas utilizadas y los filtros de búsqueda empleados, correspondientes a cada uno de los pasos secuencialmente seguidos, desde el inicio del proceso hasta la obtención de los comparables con los cuales se continuará el análisis de precios de transferencia. Se deberá detallar la fecha de realización de la búsqueda, así como la fecha a la cual estaba actualizada la información resultante de dicha búsqueda.
- Factores de comparabilidad: Realizar un análisis detallado de cada uno de los criterios de comparabilidad establecidos en la normativa tributaria vigente, indicando si la operación analizada y las comparables seleccionadas cumplen con estas mismas condiciones o se han ajustado todas las diferencias relevantes.
- Detalle de los comparables seleccionados para la aplicación del método utilizado.
- Fuentes de información donde fueron encontrados los comparables.

Las operaciones, segmentos o compañías comparables utilizadas bajo el método de márgenes deberán:

- i. Poseer la suficiente información financiera en el año bajo análisis (inicial y final del período); se podrá utilizar la información financiera del año inmediatamente anterior al analizado, siempre y cuando se demuestre que las condiciones relevantes fueron similares en ambos períodos.
- ii. No presentar pérdidas operativas (tanto antes como después de la aplicación de ajustes de comparabilidad) en el año bajo análisis, a menos que el sujeto pasivo justifique objetiva y detalladamente que tales pérdidas son una característica del negocio, por circunstancias de mercado, industria u otro criterio de comparabilidad y demuestre fehacientemente que las condiciones que llevan a la pérdida no son consecuencia de características que afectan la comparabilidad; y,
- iii. No tener segmentos de negocios diferentes o adicionales al del contribuyente analizado que impliquen criterios de comparabilidad significativamente distintos que influyan en el margen de rentabilidad; y de tenerlos, presentar la información financiera segmentada. Por ejemplo, una compañía no será comparable aunque comercialice el mismo producto que el contribuyente analizado, si lo fabrica íntegramente en lugar de solamente comercializarlo.

El análisis de precios de transferencia se deberá realizar con la información financiera segmentada de la compañía comparable que corresponda al mismo segmento al del contribuyente analizado. En el caso de que el contribuyente analizado posea varias líneas de negocio, deberá utilizar la información financiera del segmento de negocio que esté bajo análisis. En tal caso, la segmentación deberá realizarse técnicamente, asegurando que el segmento identificado corresponda a las circunstancias de la operación analizada que a su vez deben corresponder a las circunstancias de las operaciones seleccionadas como comparables.

De ser el caso, el sujeto pasivo deberá justificar objetiva y detalladamente la utilización de información financiera no segmentada; es decir, deberá demostrar que la falta de segmentación no tuvo incidencia en el análisis de precios de transferencia.

En ningún caso, sea de la parte analizada o de las comparables, será aceptada como válida la segmentación atendiendo exclusivamente a un criterio proporcional por la aplicación de los mismos factores a los rubros de un estado financiero.

iv. Exclusivamente, tomar como comparables compañías que no realicen operaciones con partes relacionadas o que, de tenerlas, su información financiera no esté afectada, o bien por cuanto dichas operaciones fueron eliminadas de sus estados financieros al haberse consolidado, o bien porque dichas operaciones son marginales. Esto se puede verificar en las notas a los estados financieros de cada comparable.

v. Estar domiciliadas, ser residentes o haberse establecido o ubicado en Estados o jurisdicciones que no sean paraísos fiscales ni jurisdicciones de menor imposición definidos como tales por la legislación tributaria ecuatoriana; así como, dichas comparables tampoco deberán estar amparadas en regímenes fiscales preferentes, definidos como tales en virtud de la legislación tributaria ecuatoriana.

Ajustes efectuados: Se deberá demostrar de manera cualitativa y cuantitativa la necesidad de la aplicación de cualquier tipo de ajuste para mejorar la comparabilidad entre la situación económica del contribuyente o segmento analizado y las compañías o segmentos comparables. La demostración cuantitativa deberá ser con el mayor detalle posible, indicando la afectación al precio o indicador utilizado y, de aplicar, al rango de plena competencia. Todo respaldo deberá ser adjuntado como anexo.

Para la consideración de ajustes contables a la información de la parte analizada o de los comparables seleccionados, deberá justificarse obligatoriamente la referencia de la práctica, principio o norma contable por la cual es necesaria la aplicación del ajuste.

En caso de realizarse ajustes de capital de trabajo (cuentas por cobrar, cuentas por pagar e inventarios) para eliminar los efectos en la utilidad operativa de los diferentes niveles y estructura del capital de trabajo, se deberá atender a lo siguiente:

- i. Justificación en base al ciclo de efectivo.- Se deberá calcular este indicador tanto del segmento o compañía analizada como de las comparables, que se obtendrá del resultado de restar de los días promedio de pago de las cuentas por pagar la suma de los días promedio de inventario y los días promedio de recuperación de cuentas por cobrar. Con estos cálculos y considerando que la afectación de cualquier diferencia debe ser significativa, se deberá justificar la realización de ajustes de capital.
- ii. Realidad económica a ser ajustada.- Se deberá ajustar la realidad económica, tanto del segmento o compañía analizada como de las comparables a cero; es decir, se deberá reflejar la utilidad como si no hubiesen existido ventas a crédito (no habría cuentas por cobrar), ni compras a crédito (no habría cuentas por pagar), ni inventarios.
- iii. Tasa de interés a utilizar.- Si el ciclo de efectivo es positivo se deberá utilizar la tasa de interés pasiva a la que tenga acceso el segmento o la compañía cuya realidad se está ajustando, conforme su mercado geográfico de capitales. Por otro lado, si el ciclo de efectivo es negativo se deberá utilizar la tasa activa a la que tenga acceso el mismo segmento o compañía, conforme su mercado geográfico de capitales. En ambos casos, se deberá utilizar la tasa de interés anualizada.
- iv. Fórmulas a utilizar.- Se deberá utilizar las siguientes fórmulas de ajustes de capital para llevar la realidad económica tanto de la operación o compañía analizada como de las comparables a cero:

a) Ajuste de cuentas por cobrar

$$ACXC = \text{PromCXC} \times \{i/[1+(i \times h)]\}$$

siendo: $h = \text{PromCXC} / \text{Ventas}$

b) Ajuste de cuentas por pagar

$$ACXP = \text{PromCXP} \times \{i/[1+(i \times h)]\}$$

siendo: $h = \text{PromCXP} / \text{Costo de Ventas}$

c) Ajuste de inventarios

$$A\text{Inv} = \text{PromINV} \times i$$

Definiciones:

ACXC: Ajuste de cuentas por cobrar

ACXP: Ajuste de cuentas por pagar

AINV: Ajuste de inventarios

PromCXC: Promedio de las cuentas por cobrar

PromCXP: Promedio de las cuentas por pagar

PromINV: Promedio de inventarios

i: Tasa de interés a utilizar, conforme el punto iii. anterior.

h: Período de tenencia de las cuentas por cobrar o por pagar promedio representado como una fracción del año

Se deberá utilizar los promedios anuales de las cuentas ajustadas del año analizado, que deberá ser calculado como la suma del saldo inicial y final dividido entre dos; sin embargo, se podrá utilizar información más detallada (mensual, trimestral, etc.) para calcular dichos promedios con el objetivo de no afectar significativamente los resultados.

En el numerador del indicador de rentabilidad, cuando se trate de la Utilidad Operativa o Bruta, se deberá restar el ajuste de cuentas por cobrar, sumar el ajuste de cuentas por pagar y restar el ajuste de inventarios.

Cuando el denominador del indicador de rentabilidad sea el Costo de Ventas, se deberá restar al mismo el ajuste de cuentas por pagar y sumar el ajuste de inventario.

Cuando el denominador del indicador de rentabilidad corresponda a las Ventas, se deberá restar de las mismas el ajuste de cuentas por cobrar.

Cuando el denominador del indicador de rentabilidad sea cualquier otro rubro se deberá justificar la aplicación de ajustes de capital a dichos rubros.

Para utilizar fórmulas de ajustes de capital distintas, se deberá justificar objetiva y detalladamente que su utilización no afecta de manera significativa los resultados del análisis y demostrar fehacientemente que las fórmulas utilizadas son técnicamente más razonables.

Es importante mencionar que, con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), podría no ser necesario realizar ajustes de capital en el análisis de ciclos de efectivo para mejorar la comparabilidad en los análisis de precios de transferencia, ya que la aplicación de las mencionadas normas podría eliminar estos efectos en la presentación de los estados financieros, que es un procedimiento previo a la elaboración del análisis de precios de transferencia; razón por la cual, si se demuestra que los estados financieros a utilizar en el estudio, tanto del contribuyente analizado como de las empresas comparables, ya han eliminado el efecto de los diferentes niveles de capital en la rentabilidad utilizada para el análisis, este ajuste no necesitaría ser aplicado (en los casos en que el análisis amerite ajustes de capital de trabajo). La Administración Tributaria determinará la correcta aplicación de las normas financieras antes mencionadas.

- F. Comparables descartados: Detalle de los comparables no seleccionados indicando los motivos y consideraciones, generales y específicas, para desecharlos. Este detalle deberá contener el nombre de la compañía descartada, descripción de la compañía descartada, los filtros cualitativos y cuantitativos utilizados y observaciones generales.
- G. Información de las comparables seleccionadas: Descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías comparables. Adicionalmente, se deberá indicar el país de residencia de la compañía y la fuente de obtención de dicha información; es decir, páginas web oficiales, bolsa de valores, etc.
- H. Establecimiento de la mediana y del rango de plena competencia. La mediana y el rango de plena competencia deberán ser calculados con las fórmulas estadísticas tradicionales. Se deberá contrastar el resultado del indicador de rentabilidad obtenido por el contribuyente analizado contra el rango de plena competencia.

- I. Información financiera: Estado de situación y de resultados (inicial y final del período analizado) del segmento o compañía analizada y de las comparables, correspondientes a todo ejercicio fiscal utilizado en el análisis, indicando la fuente de obtención de dicha información. Esta información deberá ser tomada de fuentes oficiales, adjuntándose tanto su versión original (traducida al español o al inglés), indicándose la fuente de información (sitio web de la compañía, bolsa de valores, órgano regulador, etc.), como luego de los ajustes generales hechos por el proveedor de la base de datos o específicos para cada análisis.
- J. Conclusiones.
- K. Información adicional: Es facultad del contribuyente presentar adicionalmente un análisis -en un contenido similar al que se señala en la presente resolución- para las partes relacionadas; y, cualquier otro tipo de información, en la medida que con ello contribuya a soportar sus análisis de precios de transferencia.

Este informe deberá tener un índice impreso de acuerdo al contenido anteriormente establecido e incluirá la firma de responsabilidad del representante legal en caso de personas jurídicas o del titular del RUC en caso de personas naturales.

- 3. Documentos anexos y papeles de trabajo del informe integral de precios de transferencia.-** En el mismo archivo magnético, en el cual se presente el informe integral de precios de transferencia, se deberán presentar todos los papeles de trabajo realizados en el análisis de precios de transferencia, como son matriz de aceptación y descarte de las comparables, información financiera utilizada, cálculo de los ajustes de capital y otros ajustes realizados, el cálculo del rango intercuartil, detalle de operaciones con partes relacionadas, y todos los demás cuadros e información que se hayan indicado en el artículo anterior sobre el informe de precios de transferencia.

Los archivos de análisis cuantitativo deberán ser presentados en formato Excel (formato 97 – 2000 o superiores), debidamente formulado y con vínculos a la información utilizada.

4. Definiciones.- A los efectos de la presente ficha técnica, para la realización del análisis económico del Informe Integral de Precios de Transferencia, se utilizarán las siguientes definiciones:

- i. Días de ciclo de efectivo: Es la diferencia que existe entre los días promedio transcurridos para el pago de las cuentas por pagar a proveedores menos la suma del promedio de días en que se vende a crédito el inventario más el promedio en días de recuperación de las cuentas por cobrar.
- ii. Tasa activa: Tasa de interés que se cobra en el sector financiero por la concesión de préstamos.
- iii. Tasa pasiva: Tasa de interés que paga en el sector financiero por los depósitos.

Anexo VI: Reporte de seguimiento de la implementación por país del Informe País por País

A continuación, se expone el Reporte de seguimiento de la implementación por país del Informe País por País, en los mismos términos que exhibe la OCDE en su página web, considerando como última actualización el 16 de abril de 2018.

Country-Specific Information on Country-by-Country Reporting Implementation

The Inclusive Framework on BEPS has released information on the domestic legal frameworks for Country-by-Country (CbC) reporting around the world. This provides a high level snapshot for tax administrations and MNE Groups as to the first reporting periods, availability of surrogate filing including in the parent jurisdiction, and local filing. The table below contains the information received from members so far and will be updated as Inclusive Framework members continue to finalise their CbC reporting frameworks.

Last modified 16 April 2018

Jurisdiction	Primary law in place	Secondary law in place	First fiscal year covered for filing by Ultimate Parent Entity	Local Filing required?	First fiscal period for which local filing applies	Surrogate Filing available?	Parent Surrogate Filing (i.e. voluntary filing in parent jurisdiction)?
Argentina	Not required	✓	1-Jan-17	✓	1-Jan-17	✓	No
Australia	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Austria	✓	Not required	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Belgium	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A

Jurisdiction	Primary law in place	Secondary law in place	First fiscal year covered for filing by Ultimate Parent Entity	Local Filing required?	First fiscal period for which local filing applies	Surrogate Filing available?	Parent Surrogate Filing (i.e voluntary filing in parent jurisdiction)?
Bermuda	✓	✓	1-Jan-16	No	N/A	✓	N/A
Brazil	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Bulgaria	✓	Not required	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Canada	✓	Not required	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Cayman Islands	✓	✓	1-Jan-16	No	N/A	✓	N/A
Chile	Not required	✓	1-Jan-16	No	N/A	✓	N/A
Colombia	✓	✓	1 January 2016	✓	1 January 2016	No	N/A
Croatia	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Curaçao		✓	1-Jan-18	✓	1-Jan-18	✓	Yes ⁵
Czech Republic	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Denmark	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Estonia	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Finland	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
France	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Gabon	✓		1-Jan-17	To be advised	N/A	To be advised	To be advised
Germany	✓	Not required	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A

Jurisdiction	Primary law in place	Secondary law in place	First fiscal year covered for filing by Ultimate Parent Entity	Local Filing required?	First fiscal period for which local filing applies	Surrogate Filing available?	Parent Surrogate Filing (i.e. voluntary filing in parent jurisdiction)?
Greece	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Guernsey	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Hong Kong, China			1-Jan-18	✓	1-Jan-18	✓	Yes
Hungary	✓	Not required	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Iceland	✓	✓	1-Jan-17	✓	1-Jan-17	✓	N/A
India	✓		1-Apr-16	✓	1-Apr-16	✓	N/A
Indonesia	Not required	✓	1-Jan-16	✓	1 January 2016 ⁸	No	N/A
Ireland	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Isle of Man	✓	✓	1-Jan-17	✓	1 January 2017	✓	Yes
Israel	2a		2a	Yes	1 January 2017	To be advised	Yes ^{2b}
Italy	✓	✓	1-Jan-16	✓	1 January 2016	✓	N/A
Japan	✓	✓	1-Apr-16	✓	1 April 2016 ³	✓	Yes
Jersey	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Korea	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	No	N/A
Latvia	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Liechtenstein	✓	✓	1-Jan-17	✓	1-Jan-17	✓	Yes

Jurisdiction	Primary law in place	Secondary law in place	First fiscal year covered for filing by Ultimate Parent Entity	Local Filing required?	First fiscal period for which local filing applies	Surrogate Filing available?	Parent Surrogate Filing (i.e voluntary filing in parent jurisdiction)?
Lithuania	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Luxembourg	✓	✓	1-Jan-16	✓	1 January 2016	✓	N/A
Malaysia	✓	✓	1-Jan-17	No	N/A	✓	Yes
Malta	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Mauritius	✓		1-Jul-18	No	N/A	✓	No
Mexico	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Monaco	7a	7b	1-Jan-18	No	N/A	Yes	No
Norway	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Netherlands	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
New Zealand	✓	Not required	1-Jan-16	No	N/A	No	N/A
Nigeria				✓	1-Jan-17	✓	Yes
People's Republic of China	✓	✓	1-Jan-16	✓	¹	✓	N/A
Peru	✓		1-Jan-17	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Poland	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Portugal	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Qatar	✓		1 January 2017 ⁹	✓	1 January 2017 ⁹	✓	No

Jurisdiction	Primary law in place	Secondary law in place	First fiscal year covered for filing by Ultimate Parent Entity	Local Filing required?	First fiscal period for which local filing applies	Surrogate Filing available?	Parent Surrogate Filing (i.e voluntary filing in parent jurisdiction)?
Romania	✓		1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
Russian Federation	✓	^{6a}	1-Jan-17	✓	1-Jan-17	✓	Yes ^{6b}
Singapore	✓		1-Jan-17	✓	1 January 2017	No	Yes
Slovak Republic	✓	Not required	¹ 1 January 2016	✓	1 January 2017	✓	N/A
Slovenia	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-17	✓	N/A
South Africa	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	No	N/A
Spain	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Sri Lanka	✓	Would be effective from 1 st April 2018	1-Apr-19	✓	Year of assessment 2018/2019	✓	N/A
Sweden	✓	✓	1-Jan-16	✓	1-Jan-16	✓	N/A
Switzerland	✓	✓	1-Jan-18	✓	1-Jan-18	✓	Yes
Turkey	✓	⁴	1-Jan-17	✓	1-Jan-17	✓	No
United Kingdom	✓	✓	1 January 2016	✓	1-Jan-16	✓	N/A
United States	✓	✓	30-Jun-16	No	N/A	No	Yes
Uruguay	✓		1-Jan-17	✓	1-Jan-17	✓	No

- 1: People's Republic of China: As the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters is in effect from 1 January 2017, China will not apply local filing requirements for the 2016 fiscal year, as a transitional relief.
- 2a: Israel: It is likely that CbC Reporting requirements will apply for fiscal years commencing on or after 1 January 2017.
- 2b: Israel: Israel allows voluntary parent surrogate filing for fiscal years commencing on or after 1 January 2016 that will be exchanged after legislation will be in place.
- 3: Japan: Japan provides transition relief for the fiscal year commencing between 1 April 2016 and 31 March 2017 except the case of Systemic Failure.
- 4: Turkey: The secondary regulation has not been published yet. In order to implement CbC Reporting the secondary regulation has to be in place.
- 5: Curaçao: Curaçao indicates that voluntary filing will be available for fiscal years 2016 and 2017 as per the primary legislation which is currently going through the legislative process.
- 6a: Russian Federation: Secondary legislation is not required for the voluntary parent surrogate filing mechanism.
- 6b: Russian Federation: The Russian Federation allows voluntary parent surrogate filing for the fiscal years starting on or after 1 January 2016 and intends to exchange the CbC reports it receives as such with other jurisdictions with which it has bilateral relationships under the CbC MCAA.
- 7a: Monaco: The legal basis is the CbC MCAA which was signed by Monaco on 2 November 2017.
- 7b: Monaco: The Sovereign Orders and Ministerial Orders to implement CbC reporting requirements have been submitted to the Council of Government on 13 December 2017. It is expected that they will soon be officially signed by the Sovereign Prince and will subsequently be published.
- 8: Indonesia: When local filing is applicable in Indonesia, for the 2016 taxable year the taxpayer should notify the DGT no later than the end of March 2018 and the CbC report must be filed using DGT Online system no later than the end of April 2018. The receipt of such filings shall be attached as an attachment of the Annual Corporate Income Tax return for the 2017 taxable year, ie. in April 2018.
- 9: Qatar: Subject to the promulgation of the ministerial decision.